UNIVERSITE DE SFAX POUR LE SUD
FACULTE DE DROIT DE SFAX

**MEMOIRE**

POUR L'OBTENTION DU DIPLOME
D'ETUDES APPROFONDIES EN DROIT DES AFFAIRES

# LA PREUVE

# EN DROIT FISCAL

Elaboré et soutenu par :
**Fériel KAMOUN**

Sous la direction de :
**M. Le Doyen Néji BACCOUCHE**

**Année Universitaire 2001- 2002**

**SOMMAIRE**

# INTRODUCTION

En droit, et plus encore en droit fiscal, « la preuve est la clé du succès, c'est en tout cas la clé du procès »1. En toute matière, il ne suffit pas d'être titulaire d'un droit ou de se trouver dans une situation juridique pour pouvoir se prévaloir de toutes les conséquences attachées à ce droit ou à cette situation, il est nécessaire d'apporter la preuve de son existence2. N'a-t-on pas écrit que « c'est la même chose de n'avoir point de droit ou de n'avoir point de preuve »3 ? Selon le mot célèbre d'IHERING : « la preuve est la rançon des droits »4. Le système probatoire permet de délivrer au droit son « certificat de vie juridique »5. L'importance de la preuve n'a-t-elle pas été soulignée par Omar Ibn EL KHATTAB dans sa lettre à Abou Moussa EL ACHAARI6 ?

Quoique importante, la question de la preuve en droit fiscal **( paragraphe I )** n'a pas connu en Tunisie une évolution importante **( paragraphe II )** à l'instar de celle qu'a connu le droit fiscal comparé **( paragraphe III ).**

**Paragraphe I : L'importance particulière de la preuve en droit fiscal**

En droit fiscal, « les problèmes de preuve sont au cœur des relations entre administration et contribuables »[7]. Mais, que faut-il entendre par le vocable preuve ? « La preuve est un mécanisme destiné à établir une conviction sur un point incertain »[8]. Dans un sens large, la preuve en droit est la démonstration tendant à convaincre de la réalité d'une situation[9]. Dans un sens plus restreint, c'est le procédé utilisé à cette fin[10].

Toute étude sur la preuve pose des questions immédiates : qui doit prouver, que doit-on prouver et comment prouver ? Ainsi, trois questions principales animent traditionnellement le droit de la preuve : la charge, l'objet et les moyens de preuve.

D'une façon générale, l'expression « charge de la preuve » est comprise comme recouvrant le point de savoir à qui incombe la tâche d'apporter les éléments probatoires nécessaires à la solution du litige[11]. Néanmoins, la doctrine ne tarde pas à signaler le risque d'une « certaine confusion sur le sens

---

1 Encyclopédie Dalloz, Contentieux administratif II, « Preuve », p.2.

2 M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, Bordeaux, 1975, p. 59.

3 M.PLANIOL et G.RIPERT, « Traité pratique de droit civil », L.G.D.J., Paris, T II, N°42. « Idem est non esse et non probari ».

Selon Pierre PACTET, : « Un droit ne présente pour son titulaire d'utilité véritable que pour autant qu'il peut être établi, un droit qui ne peut être prouvé est un droit pratiquement inexistant ».

Pierre PACTET, « Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative », thèse, Paris 1952, p. 3.

4 Raymond LEGEAIS, « Les règles de preuve en droit civil : permanences et transformations », thèse Poitiers 1954, éd. L.G.D.J. 1955, p. 3.

5 Paul FORIERS, « Introduction au droit de la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile Bruylant, Bruxelles 1981, p.13.

6 Dans la religion musulmane, dans la lettre d'Omar EL KHATTAB à Abou Moussa EL ACHAARI on peut lire : « la fonction de cadi (juge) est un devoir religieux précis et une tradition qu'il faut suivre. Ecoutes bien les dépositions qui sont faites devant toi, car il est inutile d'examiner une requête qui n'est pas valide. Tu dois traiter sur le même pied ceux qui comparaissent à ton tribunal et devant ta conscience, de sorte que le puissant ne puisse compter sur ta partialité ni le faible désespérer de ta justice. Le plaignant doit fournir la preuve et le défendeur doit prêter serment… ».

7 Joël MOLINIER, « Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières », R.F.F.P., 1987, n°18, p.156.

8 Henri LEVY-BRUHL, « La preuve judiciaire », Paris, Edition Marcel Rivière et Cie. 1965, p. 15.

9 " ثبـت الشـيء يعني تأكد وتحقق وصح، ويقال لا أحكم بكذا إلا بثبت أي إلا بحجة وعلى هذا الأساس فإن كلمة إثبات تعني الحجة"، عبد ا الأحمدي، "القاضي والإثبات في النزاع المدني"، تونس 1991، ص 42.

10 Guide juridique Dalloz, p. 405-1.

11 Bruno PETIT, « Introduction générale au droit », 3ème édition, Presses Universitaires de Grenoble, 1994, p. 131.

de l'expression : charge de la preuve »[1]. En réalité, le vrai problème de la charge de la preuve est un problème de « risque de la preuve ». En effet, c'est celui qui aura la charge de la preuve qui supportera le risque de la preuve. Ainsi, si personne ne réussit à produire des preuves suffisantes, dans un sens ou dans l'autre, il faudra bien que le juge tranche le litige[2]. C'est alors que celui des plaideurs à qui incombait la charge de la preuve et qui n'a pu y satisfaire, perdra son procès. Tel est le véritable sens de la charge de la preuve[3]. Du coup, la détermination de la partie qui supporte la charge de la preuve n'est pas une simple question théorique. L'intérêt pratique de la question est considérable.

Ainsi présentée et transposée en droit fiscal, la question de la charge de la preuve est l'un des aspects les plus déterminants des litiges opposant l'administration au contribuable. L'attribution de la charge de la preuve joue un « rôle décisif » car « bien souvent, le succès ou l'échec d'une contestation fiscale tient exclusivement au fait que c'est à l'administration ou au contraire au contribuable d'apporter la preuve de ce qu'ils avancent respectivement »[4].

La question de la charge de la preuve en droit fiscal est tellement importante qu'en droit français le conseil constitutionnel décide que les règles de dévolution de la charge de la preuve relèvent du domaine législatif. Le conseil constitutionnel français a posé le principe selon lequel : « la détermination de la charge de la preuve affecte les droits et obligations des contribuables et met ainsi en cause les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions, que par suite elles sont du domaine de la loi »[5]. En droit tunisien, le tribunal administratif a considéré que les dispositions régissant la charge de la preuve constituent des règles de fond[6], car elles touchent le « fond du droit »[7].

---

[1] Gilles GOUBEAUX, « Le droit à la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile Bruylant, Bruxelles 1981, p. 285.

[2] Le juge devra trancher le litige sous peine de déni de justice. Article 108 code pénal.

[3] Gilles GOUBEAUX, « Le droit à la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile Bruylant, Bruxelles 1981, p. 278.

Sur la question de corrélation entre charge de la preuve et risque de la preuve, voir :

- François BOULANGER, « Réflexions sur le problème de la charge de la preuve », Rev. trim. dr. civ. 1966, p. 736.

- Raymond LEGEAIS, « Les règles de preuve en droit civil : permanences et transformations », thèse Poitiers 1954, éd. L.G.D.J. 1955, p. 101 et s. et 169.

-J. GHESTIN et G. GOUBEAUX, « Traité de droit civil, Introduction générale», 4ème édition avec le concours de Mureil FABRE-MAGNAN, L.G.D.G., Paris, 1995., n°581, p.454

-Mohamed CHARFI, « Introduction à l'étude du droit », éd. Cérès, 1997, p.244. « Avoir la charge de la preuve aboutit à supporter le risque de la preuve ».

[4] Conclusions sur l'arrêt du CE, 25 mars 1983, req. n.34, D.F. 1984, n°14, comm. 694.

Sur l'importance de l'attribution de la charge de la preuve en droit fiscal et son lien avec le risque de la preuve, on consultera avec profit :

-Bérangère DALBIES, « La preuve en matière fiscale », thèse, université d'Aix Marseille III, 1992, p. 195.

-Sophie LAMBERT-WIBER, « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen 1996, p. 303 et s.

[5] Cons. Const. 2 décembre 1980, n°80-119 L, R.D.P. 1981, p.623, chronique L.FAVOREU. Voir cette décision en annexe n°2 de ce mémoire.

Voir aussi Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », LGDJ 1997, p. 293.

[6] Et ce par opposition aux règles de procédure. La distinction entre les deux types de règles présente un intérêt surtout au niveau de l'application dans le temps en cas de conflit de lois. Selon la nature de la règle de fond ou de procédure, les solutions diffèrent.

[7] Arrêt du T.A., 27 mars 2001, req. n°31615 (inédit). Voir annexe n°2 de ce mémoire.

Dans cet arrêt, le T.A., face à un problème de conflits de lois dans le temps, a pris soin de préciser que les dispositions de l'article 67 du C.I.R. ( qui dans son §5 règle la question de la charge de la preuve) sont des règles de fond.

La charge de la preuve se distingue de « l'administration de la preuve» qui est « la façon dont la partie à qui incombe la charge de la preuve, apporte cette preuve »[1]. Il faut préciser que l'administration de la preuve recouvre les deux questions de l'objet et des moyens de la preuve.

Il convient de signaler que la preuve n'est pas toujours facile à administrer. Elle constitue une difficulté à vaincre, un obstacle à surmonter[2]. La preuve est une réalité fuyante qui échappe souvent au plaideur, fût-il de bonne foi. La terminologie juridique est d'ailleurs particulièrement symptomatique à cet égard. Ne parle-t-on pas de « fardeau de la preuve » ? [3]. D'ailleurs, « il est classique de traiter la preuve comme une charge »[4]. Les difficultés de la preuve reposant sur les parties, il est particulièrement intéressant de savoir si la charge qui en résulte se trouve également répartie entre elles ou bien si, au contraire, l'une seulement en supporte la plus grande part[5], voire la supporte intégralement. Cette question se pose avec plus d'acuité en droit fiscal. Mais, que faut-il entendre par le terme droit fiscal ?

(i) Le droit fiscal, rarement défini par la doctrine[6], est défini par Louis TROTABAS comme étant « la branche du droit qui règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice »[7]. C'est du point de vue de cette définition, « traduisant la réalité de la discipline aujourd'hui »[8], que l'étude de la preuve en droit fiscal va être tentée. Il s'agit d'étudier la question de la preuve dans cette branche du droit qui règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice.

Certes, il serait difficile dans le cadre d'un mémoire d'envisager tous les aspects de la preuve en droit fiscal. L'objet de la présente recherche se limitera à l'étude de la preuve dans les litiges relatifs à l'assiette de l'impôt et plus particulièrement ceux relatifs à la taxation d'office[9].

### A- L'enjeu de la preuve en droit fiscal

L'attention qui se porte sur la preuve en droit fiscal est pleinement justifiée par l'importance des intérêts en jeu[10] et par la spécificité du droit fiscal. Le droit fiscal est un droit exorbitant du droit commun[11] et « à maints égards, les règles de preuve se présentent, en droit fiscal, sous un jour particulier »[12].

---

[1] C. David, O. FOUQUET, M-A LATOURNERIE, B. PLANET, « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », préface de M.Long et G. Vedel, thème 47 « La charge de la preuve », p.487.

[2] Pierre PACTET, « Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative », thèse, Paris 1952, p. 4.

[3] M.-C. BERGERES : « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », Gaz. Pal. 1983/1, p.14.

[4] Gilles GOUBEAUX, « Le droit à la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile BRUYLANT, Bruxelles 1981, p. 277.

[5] Pierre PACTET, « Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative », thèse, Paris 1952, p.52.

[6] Le professeur Néji BACCOUCHE précise que « Le droit fiscal est très rarement défini par la doctrine. Dans l'introduction des ouvrages et manuels, on se préoccupe plus de la définition de l'impôt que de celle du droit fiscal. Parmi les rares définitions doctrinales, celle du doyen TROTABAS, grand défenseur de l'autonomie du droit fiscal ». Néji BACCOUCHE, « Constitution et droit fiscal », in « Constitution et droit interne », Recueil des cours présentés à l'Académie Internationale de droit Constitutionnel, volume 9, C.E.R.E.S., Tunis 2001, p.32.

[7] LOUIS TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », R.S.F. 1928, p.201.

[8] Néji BACCOUCHE, article précité, p. 32.

[9] Ne feront pas l'objet de notre étude le contentieux de la restitution, le contentieux du recouvrement, le contentieux fiscal pénal.

[10] L'enjeu financier est considérable aussi bien pour le fisc que pour le contribuable.

[11] Le juge tunisien a eu l'occasion d'affirmer ce caractère exorbitant du droit fiscal qui découle de son rattachement au budget de l'Etat. Tribunal administratif, cassation n°145- arrêt du 11 mars 1982. Voir, K.FENDRI, M.KESSENTINI, S.KRAIEM, « Autonomie et dépendance entre le droit fiscal et le nouveau droit comptable », R.C.F., n°40, 2000,p.79.

[12] Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.5.

En premier lieu, si la question de la preuve ne se présente en principe que devant le juge, ce qui caractérise toutefois le droit fiscal, par rapport aux autres branches du droit[1], c'est que le débat probatoire s'instaure entre le contribuable et le fisc avant même la saisine du juge. « Le problème de la preuve se pose dès la déclaration du contribuable, qui fait foi jusqu'à preuve contraire »[2]. A cet égard, la doctrine française n'a pas manqué à signaler que « la déclaration est la source d'une théorie autonome de la preuve en droit fiscal »[3]. Ainsi, le régime juridique de la preuve est largement conditionné par des éléments propres au droit fiscal[4].

En second lieu, en droit fiscal, la question de la preuve prend une allure particulière et une intensité spécialement aiguë dans la mesure où sont en cause les relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Or, le propre des litiges opposant l'administration aux particuliers est « la situation fondamentalement inégalitaire »5 entre les deux parties. L'inégalité des parties, découlant des prérogatives de puissance publique dont dispose l'administration, n'est pas sans incidence sur les règles de preuve6. La doctrine a pu affirmer que « les prérogatives exceptionnelles de la puissance publique paraissent contraires à une conception saine de la preuve ou, tout au moins, confèrent à la preuve fiscale une autonomie très marquée »7.

### B- L'intérêt de la preuve en droit fiscal

L'étude de la preuve en droit fiscal présente un double intérêt pratique et théorique. « De manière générale, la problématique de la preuve reflète la garantie d'un procès équitable au sens où l'entend notamment la cour européenne des droits de l'homme »[8].

---

On consultera avec profit Claude LASRY, « Une particularité du droit fiscal : La charge de la preuve » : Etudes et Documents du Conseil d'Etat 1984-1985, n°36, p.71-77.

[1] Selon Gilles GOUBEAUX « prouver est faire reconnaître quelque chose comme vrai, réel, certain et en matière juridique, c'est par le juge qu'il s'agit de faire reconnaître la véracité de ses allégations, puisque la preuve est toujours envisagée comme celle qui est administrée en justice…

Amasser des éléments de preuve et les présenter au juge en vue d'entraîner sa conviction est donc une condition nécessaire au triomphe du droit ». Gilles GOUBEAUX, « Le droit à la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile BRUYLANT, Bruxelles 1981, p. 277.

-يقول عبد الرزاق السنهوري : "الإثبات بمعناه القانوني هو إقامة الدليل أمام القضاء، بالطرق التي حددها القانون، على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها ". عبد الرزاق السنهوري، "الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام : الإثبات-آثار الالتزام"، بيروت-لبنان، ص 13.

[2] C.L. LOUVEAUX, « La preuve en matière d'impôts directs », Bruylant, Bruxelles 1970, p. 10.

-حافظ البريقي، "الإثبات في النزاع الجبائي"، محاضرة ألقيت بندوة تكوينية في جربة حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية "، نظمها الفرع الجهوي للمحامين بصفاقس، جربة 26 و27 أفريل 2002، ص.3.

[3] M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, 1975, p.51.

[4] Sophie LAMBERT-WIBER, « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen, 1996, p.10.

[5] J.-P. COLSON « L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif », thèse, L.G.D.J., Paris 1970, p. 10.

Cette inégalité des parties, expression de la prééminence de la puissance publique, a été souvent relevée par la doctrine et par les défenseurs des contribuables, Juris-classeur, procédures fiscales, fascicule 380 p.3

[6] Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p. 7.

[7] F.-P. DERUEL, « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F., 1962, n°37, p.47.

8 Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », LGDJ 1997, p.287

Serge GUINCHARD, « Le procès équitable : droit fondamental ? », A.J.D.A. 20 juillet/20août 1998, spécial, p.191.

Voir, sur la question de l'applicabilité au contentieux de l'assiette de l'impôt de l'article 6 §1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

- Jean COURTIAL, « L'article 6 §1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales s'applique-t-il à un litige fiscal ? », B.D.C.F. 1/2000, n°13, p. 35-39.

Par ailleurs, on ne doit pas perdre de vue que la règle de preuve, en droit fiscal, en même temps qu'elle doit permettre au fisc de pénétrer toute la matière imposable, elle doit ouvrir au contribuable la voie d'une défense utile, lorsque l'Etat lui réclame un impôt indu ou supérieur à celui que la loi a prévu. En effet, le contribuable doit payer tout ce qu'il doit, mais il ne doit payer que ce qu'il doit[1]. A.Smith avait déjà, dès la seconde moitié du XVIII siècle, frappé la maxime célèbre (et aujourd'hui oubliée) selon laquelle : « la taxe ou portion d'impôt que chaque individu est tenu de payer doit être certaine et non arbitraire »[2]. Mais comment concilier du même coup les exigences du rendement fiscal[3] et de la justice fiscale ?

Le régime juridique de la preuve en droit fiscal doit tenir compte d'un élément essentiel de l'Etat de droit. Les Etats se réclamant de l'Etat de droit, ont vu se développer dans le domaine fiscal, la recherche d'une meilleure garantie des droits du contribuable[4]. Ainsi, le droit fiscal n'exprime plus avec la même vigueur les caractères de puissance publique qui traditionnellement étaient les siens, et si la nécessité du prélèvement continue à les fonder, elle se trouve davantage circonscrite dans une protection élargie des droits des contribuables[5].« Le droit fiscal, longtemps perçu comme un droit arbitraire, puis autoritaire, ne pouvait résister au mouvement général de l'émergence à l'échelle planétaire de la culture des droits de l'homme »[6]. N'a-t-on pas parlé des « droits de l'homme fiscalisé » [7] ? Le changement même des termes visant à qualifier le contribuable ne témoigne-t-il pas de l'amélioration du rapport administration-contribuable ? Ainsi, la notion d'« assujetti », qui renvoie au caractère le plus hiérarchique et autoritaire des relations entre l'administration fiscale et les contribuables a-t-elle été supplantée au sein de la direction générale des impôts en France par celle connotée plus positivement d'« usager ». Certaines autres administrations fiscales vont plus loin et n'hésitent pas à parler de « clients »[8].

---

- Victor HAIM, « L'article 6 §1 de la convention européenne relatif au droit à un procès équitable pourrait-il s'appliquer à un litige fiscal ? », B.D.C.F. 11/99, n°111, p. 64-67.

-Victor HAIM, « Le contribuable peut-il prétendre à un procès équitable devant le juge administratif ? », D.F. 25/99, p. 862.

- Micheline MARTEL, « Dans quelle mesure le droit à un procès équitable ( art. 6 §1 de la convention européenne des droits de l'homme) s'applique-t-il à un litige fiscal ? », B.D.C.F. 5/99, n°57, p. 47-57.

[1] Michel ROUGEVIN-BAVILLE et Cie, « Leçons de droit administratif », Paris 1989, p.529.

[2] Jean-Baptiste GEFFROY, « Grands problèmes fiscaux contemporains », P.U.F., 1993, p. 509.

[3] Le droit fiscal cherche à prélever le maximum d'impôts notamment dans les pays non dotés de richesses naturelles suffisantes, telle que la Tunisie.

[4] Neila CHAABANE, « Autonomie constitutionnelle et droit fiscal », p.107.

Faut-il rappeler que l'article 16 de la Déclaration universelle des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 dispose que : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée n'a point de constitution ».

[5] M.-C. ESCLSSAN, « A propos de la juridicisation du droit fiscal, quelques éléments d'analyse », R.F.F.P.1993, n° 41, p.74.

[6] Néji BACCOUCHE, « Constitution et droit fiscal », in « Constitution et droit interne », Recueil des cours présentés à l'Académie Internationale de droit Constitutionnel, volume 9, C.E.R.E.S., Tunis 2001, p.32.

[7] Jean-Claude MARTINEZ, « L'impôt sur le revenu à la fin du XX siècle », in « L'impôt sur le revenu en question », ouvrage collectif, Litec, Paris, p. 20.

[8] Voir XXe Rapport du conseil des impôts (France) portant sur les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, en date du 10 octobre 2002.

http://www.ccomptes.fr/organismes/conseil-des-impots/rapports/relations-contrib-adminis-fiscale/Rapport-relat-contrib.pdf

-Bernard PLAGNET précise que les enquêtes menées dans les différents pays ont montré que les administrations fiscales considérées comme les plus performantes n'hésitent pas à assimiler leurs relations avec les contribuables comme des *« services à des clients.* Bernard PLAGNET, « Les facteurs de la compétitivité fiscale d'un pays », in journées de l'entreprise 9 et 10 novembre 2001, Port El Kantaoui, édition préliminaire, p.139.

**Paragraphe II : L'évolution du droit de la preuve en droit fiscal comparé :**

Eu égard à l'importance de la technique probatoire en droit fiscal, le droit comparé s'est attaché à une réglementation minutieuse de la question de la preuve. En droit fiscal belge, le régime de la preuve fait l'objet de huit articles dans le code des impôts sur les revenus de 1992. Les articles 339, 348, 351 et 352, relatifs à la charge de la preuve, et les articles 340, 341, 342 et 344 relatifs aux modes de preuve[1]. De même, le droit fiscal français comporte des règles relativement précises qui régissent les mécanismes de la charge et de l'administration de la preuve. « Le législateur s'est attaché à déterminer un corps de règles gouvernant la charge de la preuve »[2]. Nombreuses dispositions du livre des procédures fiscales qui ont minutieusement réglé la répartition de la charge de la preuve entre les parties[3].

En droit comparé, l'évolution des relations entre l'administration fiscale et les contribuables s'est traduite par un sensible renforcement de leurs garanties en matière de preuve. Ainsi, en droit fiscal français, les règles relatives à la preuve ont connu des modifications résultants des dispositions législatives intervenues en 1986 et 1987 à la suite des travaux de la commission AICARDI[4]. En effet, en 1986 une commission dite « commission AICARDI » a été crée ayant pour mission de proposer au gouvernement un ensemble de mesures destinées à améliorer les rapports entre le contribuable et l'administration. Le chapitre I du rapport AICARDI, tout en critiquant le régime de la preuve alors en vigueur[5], formula des propositions de réforme qui ont été adoptées par le législateur. La doctrine française a pu affirmer que « l'ensemble des modifications de l'art. L. 192 du livre des procédures fiscales[6] apporte des solutions d'ensemble cohérentes, équilibrées et équitables »[7]. En effet, l'évolution la plus marquante s'est traduite par une consécration du principe d'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale. Le renversement de la charge de la preuve au contribuable reste l'exception.

**Paragraphe III : La marginalisation de la preuve en droit fiscal tunisien**

Malgré son intérêt indiscutable, la question de la preuve en droit fiscal n'a pas eu, en Tunisie, l'attention qu'elle mérite. Le législateur ne semble pas l'avoir considéré parmi ses grandes priorités. La preuve n'a pas suscité l'intérêt du législateur alors même qu'elle est au cœur des relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Alors qu'en droit civil, la question de la preuve a fait l'objet d'une réglementation minutieuse dans le titre VIII du C.O.C., intitulé « de la preuve des obligations et de celle de la libération », articles 420 à 512 relatifs à la charge et à l'administration de la preuve, les textes fiscaux n'abordent la question de la preuve qu'à titre accidentel.

---

-En droit belge, le Commissaire du Gouvernement, Alain ZENNER développe et réalise d'importantes réformes qui ont pour but l'instauration d'une nouvelle éthique et culture dans les rapports entre le citoyen (*le client* comme il désire qu'il soit appelé) et l'administration fiscale.

Alain ZENNER, « Pour une nouvelle culture fiscale, simplification des procédures fiscales et lutte contre la grande fraude fiscale », Plan d'action du commissaire du gouvernement Alain ZENNER, mars 2001, p.5. http://www.juristax.be/jsp/index.html

[1] Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.5. Voir des extraits de ces articles à l'annexe n°1 de ce mémoire.

[2] Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, « Champ d'application de l'impôt et charge de la preuve, à propos de la preuve du lieu d'utilisation du service pour les règles de territorialité de la TVA », conclusions sur l'arrêt du C.E. du 29 juillet 1994, n°111884, section, SA Prodes International, R.J.F. 10/94, p. 590.

[3] Concernant les textes régissant la charge et l'administration de la preuve en droit fiscal français, voir en annexe n°1 de ce mémoire.

[4] CHRISTIAN PROU-GAILLARD, « Preuve comptable et preuve extra-comptable », in « Le contrôle fiscal : principes et pratiques », Thierry Lambert, Economica, paris, 1988, p.177.

[5] La commission AICARDI avait constaté que l'équilibre entre les droits de l'administration et ceux des contribuables n'était pas respecté en matière de preuve. Un système déclaratif, en effet, implique que l'administration apporte la preuve des insuffisances.

[6] L'article L.192 est relatif à la charge de la preuve en cas de procédure de redressement contradictoire.

[7] Bâtonnier A. VIALA, « Le nouveau régime de la preuve dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale, Lois des 30 décembre 1986 et 9 juillet 1987 », Gaz. Pal. 1987, 2ème sem., p.808.

Les règles régissant la preuve sont éparpillées dans les différents textes fiscaux et s'articulent autour d'une attribution de la charge de la preuve au contribuable. Les racines qui font peser sur le contribuable la charge de la preuve sont des racines anciennes. Le décret organique sur l'enregistrement du 19 avril 1912 consacre un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable en matière des droits d'enregistrement[1]. L'article 24 du décret du 29 mars 1945, relatif à l'impôt sur les traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, énonce une charge de la preuve reposant sur le contribuable[2]. Un autre exemple illustratif est l'article 59 du code de la patente du 30 mars 1954 qui attribue la charge de la preuve au contribuable taxé d'office. Cet article a été repris par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés dans son article 67 et par le code des droits et procédures fiscaux. Dans le code des droits et procédures fiscaux entrée en vigueur le 1er janvier 2002, deux articles sont consacrés à la preuve, l'article 65 relatif à la charge de la preuve et l'article 64 relatif aux moyens de preuve. L'objectif du C.D.P.F. est, aux dires des pouvoirs publics, d'introduire plus d'équilibre entre les droits du contribuable et les prérogatives de l'administration.

Face à l'évolution générale du droit fiscal, qui « porte aujourd'hui la marque d'une recherche de stabilisation, d'un équilibre accru entre l'existence du pouvoir fiscal et les droits du contribuable »[3] et face à l'évolution du régime de la preuve en droit fiscal comparé vers l'équilibre entre les parties en question, une interrogation s'impose : le régime juridique de la preuve en droit fiscal tunisien favorise-t-il la conciliation entre l'administration et le contribuable ?

L'amélioration du rapport administration-contribuable ne passera-t-elle pas par une refonte du droit de la preuve ? Mais encore la lutte contre la fraude fiscale ne nécessite-t-elle pas d'octroyer à l'administration des prérogatives en matière de preuve ?

Devenue un instrument de réduction des inégalités entre l'administration et les citoyens en droit comparé[4], la preuve constitue en droit fiscal tunisien le domaine où se manifeste le déséquilibre entre les deux parties en question. Les règles régissant actuellement la charge et l'administration de la preuve, loin de favoriser la conciliation, consacrent un régime plus protecteur des prérogatives de l'administration que des droits des contribuables. Le déséquilibre au niveau de la répartition de la charge de la preuve **(PREMIERE PARTIE)** s'aggrave par le déséquilibre au niveau de l'administration de la preuve **(DEUXIEME PARTIE)**.

---

[1] L'article 4 du décret organique sur l'enregistrement du 19 avril 1912 dispose que : « sont suffisamment établis pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et amendes, sauf preuve contraire :

1-La mutation d'un immeuble en propriété, usufruit ou nue propriété, et la constitution ou la cession d'enzel, soit par l'inscription du nouveau possesseur ou débi-enzéliste au rôle des impôts directs perçus au profit de l'Etat ou des communes et par des paiements faits par lui d'après ce rôle, soit par le dépôt d'une réquisition d'immatriculation faite en son nom personnel en qualité de propriétaire ou de débi-enzéliste, soit enfin par tous actes ou écrits révélant l'existence de la mutation ou constatant son droit sur l'immeuble ;

2-La mutation de propriété du fonds de commerce ou de clientèle par tous les actes et écrits en révélant l'existence ou constatant le droit du nouveau possesseur, ou par des paiements de contributions imposées aux commerçants.

[2] L'article 24 du décret du 29 mars 1945 dispose que : « La preuve de l'irrégularité ou de l'exagération de l'amende devant dans tous les cas être apportée par l'intéressé ».

[3] M.-C. ESCLSSAN, « A propos de la juridicisation du droit fiscal, quelques éléments d'analyse », revue française de finances publiques1993 n°41 p.74.

[4] En droit administratif français « le régime de la preuve a souvent été l'instrument d'une réduction des inégalités entre l'administration et les citoyens », voir Encyclopédie Dalloz, contentieux administratif II, « Preuve », p.2. Il en est de même en droit fiscal français.

# PREMIERE PARTIE : LE DESEQUILIBRE AU NIVEAU DE LA REPARTITION DE LA CHARGE DE LA PREUVE.

Le système fiscal tunisien, à l'instar du droit français, est pour l'essentiel un système déclaratif basé sur le dépôt spontané par les contribuables de leurs déclarations. Le principe déclaratif permet théoriquement au contribuable, qui a rempli sa déclaration, de bénéficier d'une présomption d'exactitude. L'administration se trouve liée par le contenu des déclarations. Le droit pour le contribuable à être imposé sur les éléments déclarés a pu être considéré par la doctrine comme étant un « droit fondamental »[1].

En droit fiscal français, la présomption d'exactitude de la déclaration joue un rôle important en matière de preuve. Elle est la source d'une attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale, aussi bien lors du contrôle que devant le juge. En effet, « les principes d'imposition dont la base est la déclaration contrôlée induisent un régime plus favorable au contribuable, puisque la présomption d'exactitude qui s'y attache doit aboutir en principe à faire supporter à l'administration la charge de la preuve »[2] .

Le principe d'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale, clairement affirmé par le législateur français dans l'article L.192 du livre des procédures fiscales, a pu être considéré par la doctrine comme « une garantie nouvelle devant le juge »[3] en faveur du contribuable. Il s'agit « d'un principe qui s'impose strictement au juge, comme aux parties »[4].

Le droit fiscal français présente le mérite de distinguer entre deux procédures de redressement distinctes en fonction du respect par le contribuable de ses obligations déclaratives. Il s'agit de la procédure de redressement contradictoire et de la procédure de redressement d'office, ayant chacune des caractères propres et des conséquences différentes au niveau de la charge de la preuve[5].

La procédure de redressement contradictoire, prévue aux articles L.55 et suivants du L.P.F., est la procédure de droit commun. L'utilisation d'une procédure contradictoire suppose le dépôt d'une déclaration. Si le contribuable a souscrit sa déclaration, il bénéficie de la mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire. En cas de contentieux ultérieur, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale[6]. En revanche, le contribuable qui ne remplit pas sa déclaration perd le bénéfice de la présomption d'exactitude et encourt une procédure de redressement d'office.

La procédure de redressement d'office, entraîne un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable[7]. Devant le danger d'une telle procédure, le législateur a insisté sur son caractère exceptionnel[8]. La taxation d'office sanctionne l'absence ou le retard dans l'établissement

---

[1] Alain PUPIER, « Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », revue de la recherche juridique, droit prospectif, presses universitaires d'Aix-Marseille 1997-1, p. 315.

[2] Bérangère DALBIES, « La preuve en matière fiscale », thèse, Aix- Marseille 1992, p. 9.

[3] M. Patrick SUET, « Genèse et objectif des réformes 1986-1987 » exposé introductif, in « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », Actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, p. 6.

[4] Sophie LAMBERT-WIBER, « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen 1996, p. 4.

[5] Voir le tableau résumant les règles d'attribution de la charge de la preuve en droit fiscal français, à l'annexe n°4 de ce mémoire.

[6] - Article L.55 du L.P.F. : « Lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts… les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure de redressement contradictoire définie aux articles L57 à L61 A.

- Article L.192 du L.P.F. : «… l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation ».

[7] -Article L.193 du L.P.F.

[8] L'article 65 du livre des procédures fiscales, créé pour introduire la section V réservée aux procédures d'office, présente l'intérêt de rappeler que ces procédures, dérogatoires au droit commun, sont limitativement énumérées par la loi.

d'une déclaration[1]. Depuis 1987, le législateur a réduit le champ d'application des procédures d'office par la suppression de la procédure de rectification d'office[2] et de la taxation d'office en fonction des dépenses personnelles, ostensibles ou notoires. Ce qui a permis de limiter encore les cas de renversement de la charge de la preuve au contribuable.

Il apparaît donc qu'en droit français, le principe de base reste l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale. Le renversement de la charge de la preuve est exceptionnel, et il est justifié par le manquement du contribuable à ses obligations déclaratives ou comptables.

L'équilibre entre l'administration fiscale et le contribuable suppose une répartition de la charge de la preuve entre les deux parties en fonction de la logique du principe déclaratif. Or, le droit fiscal tunisien se caractérise par le déséquilibre entre le contribuable et le fisc.

Alors que le droit français se caractérise par la généralisation de l'obligation de prouver mise à la charge de l'administration fiscale et par «la quasi-disparition des renversements de la charge de la preuve »[3], le droit fiscal tunisien se distingue par le mutisme législatif sur la charge de la preuve incombant à l'administration fiscale **(CHAPITRE I )**, et par la généralisation du renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable **(CHAPITRE II )**.

---

[1] L'article L.66 du L.P.F. « Sont taxés d'office 1-.. les contribuables qui n'ont pas déposé dans le délai légal la déclaration.. ».

[2] -Article L. 75 L.P.F.

[3] R. HERTZOG, « La réforme du contentieux fiscal : l'assouplissement et la simplification des procédures contentieuses », in « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », Actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, P.U.F. 1989, p. 241.

## CHAPITRE I : LE MUTISME LEGISLATIF SUR LA CHARGE DE LA PREUVE INCOMBANT A L'ADMINISTRATION FISCALE

« Si l'on admet que, pour qu'il y ait véritablement application d'une théorie de la preuve, il faut un juge et une décision juridictionnelle, il n'y a aucune place pour la preuve dans la procédure administrative »[1]. Or, la question de la preuve dépasse le cadre strictement contentieux juridictionnel, pour englober la phase administrative du contentieux qui débute avec le contrôle fiscal des déclarations des contribuables. « Il y a déjà contentieux dès lors que l'administration conteste la déclaration, le litige existe et toute la procédure[2] a pour objet de le résoudre. De plus, cette phase administrative n'est autre que la réalisation de la charge de la preuve que l'administration supporte du fait que la déclaration doit être présumée exacte »[3].

Il est assez regrettable de relever que le législateur tunisien n'a abordé la question de la charge de la preuve que sous l'angle du contentieux juridictionnel de la taxation d'office[4], négligeant la question lors de la phase du contrôle. A travers les textes juridiques qui se sont succédés dans le système fiscal tunisien, on constate qu'il y a un article qui se répète constamment, relatif à l'attribution de la charge de la preuve au contribuable taxé d'office[5]. Le législateur aurait pu prévoir un article analogue consacrant expressément l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale qui remet en cause les déclarations du contribuable. Un tel article aurait pu prévoir que « l'administration ne peut redresser les déclarations du contribuable qu'en apportant la preuve de leur inexactitude ».

D'ailleurs, la solution est consacrée en droit comparé dans un but de protection des contribuables[6]. En droit fiscal belge, le principe suivant lequel l'administration assume normalement la charge de la preuve, résulte d'une manière certaine des articles 339 et 340 du code belge de l'impôt sur les revenus de 1992[7].

---

[1] F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse, Paris 1962, p.236.

[2] Il s'agit de la procédure administrative qui se situe entre la déclaration et la décision administrative ( l'arrêté de taxation d'office).

Selon F.-P. DERUEL : la procédure administrative –au sens large- est donc une construction technique au service de la preuve ; elle forme le domaine dans lequel se mêlent le plus étroitement les impératifs de la matière fiscale et ceux de la preuve. », Ibid. p.237.

[3] F.-P. DERUEL, Ibid., p.237.

[4] L'article 65 du C.D.P.F.

Il faut noter que dans le contentieux de l'imposition, le législateur n'a pas traité la question de la charge de la preuve en matière de restitution.

Dans le contentieux fiscal pénal, le législateur a consacré l'article 108 du C.D.P..F. pour attribuer la charge de la preuve à l'administration fiscale.

[5] - Article 59 §2 code de la patente, « Le contribuable, taxé d'office en application de l'article 58 §2 du présent code, ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt qui lui a été assignée qu'en apportant la preuve soit de ses ressources réelles, soit de l'exagération de son imposition ».

- Article 67 §V C. I. R. : « Le contribuable, taxé d'office en application de l'article 66 du présent code, ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt qui lui a été assignée qu'en apportant la preuve soit de ses ressources réelles, soit de l'exagération de son imposition ».

- Article 65 C. D. P. F. : « Le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition ».

[6] Voir sur ce point, M. Patrick SUET, « Genèse et objectif des réformes 1986- 1987 », article précité, p. 6.

[7] Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », op. cit., p.68.

D'après l'article 339, alinéa 1[er], « la déclaration est vérifiée et la cotisation est établie par l'administration des contributions directes. Celle-ci prend pour base de l'impôt les revenus et autres éléments déclarés à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts ».

Curieusement, la loi fiscale tunisienne est muette sur l'attribution initiale de la charge de la preuve à l'administration fiscale[1]. En effet, la loi n'indique pas expressément, en l'érigeant comme principe, que c'est l'administration qui supporte la charge de la preuve sous réserve d'exceptions. Comme l'a précisé un auteur français : « le vocabulaire fiscal est face à un dilemme : dans certains cas, il manque de mots, de mots précis, de définitions ; il y a trop de silence, voulu ou subi, sur des choses essentielles. C'est l'hermétisme par insuffisance langagière qui tend à désorienter le contribuable »[2].

Ce laconisme législatif est-il un simple oubli ou est-il voulu ? On peut dire qu'il s'agit d'un oubli voulu. Le législateur « a jeté aux oubliettes »[3] la charge de la preuve incombant à l'administration fiscale, pour épargner à celle-ci de supporter le risque de la preuve[4]. En effet, « en matière fiscale, si la charge de la preuve incombe au fisc, il courra le risque de voir la matière imposable lui échapper faute de pouvoir en démontrer l'existence, et si la charge de la preuve incombe au redevable, c'est lui qui courra le risque de devoir payer un impôt qu'il ne doit pas »[5]. Par son mutisme, le législateur fait prévaloir les intérêts du trésor et privilégie l'administration au détriment du contribuable. Autant le législateur se montre rigoureux en ce qui concerne la charge de la preuve incombant au contribuable, autant est-il libéral lorsque l'administration fiscale est en question.

En dépit du laconisme législatif, l'administration fiscale qui conteste la déclaration du contribuable devrait normalement supporter la charge de la preuve de son inexactitude. A cet égard, la présomption d'exactitude de la déclaration constitue un fondement de la charge de la preuve incombant à l'administration fiscale **( SECTION I )**. Toutefois, cette charge de la preuve reste d'une portée limitée **( SECTION II )**.

## Section I : le fondement de la charge de la preuve incombant a l'administration fiscale : la présomption d'exactitude de la déclaration

Plusieurs fondements peuvent justifier l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale, parmi lesquels figure la présomption d'exactitude de la déclaration[6].

En droit fiscal français, le lien entre la présomption d'exactitude de la déclaration et la charge de la preuve est reconnu de la manière la plus expresse par le conseil d'Etat[7]. Il a été jugé que l'administration, qui veut imposer un contribuable sur des bases différentes de celles résultant d'une déclaration souscrite dans les formes et délais légaux, doit prouver que la déclaration est inexacte[8].

En droit tunisien, le choix du système déclaratif exige la reconnaissance d'une charge de la preuve reposant sur l'administration fiscale, fondée sur la présomption d'exactitude de la déclaration. Dans cette perspective, on va procéder à la recherche du fondement de la présomption d'exactitude de la déclaration **(paragraphe I),** puis son rôle dans l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale **( paragraphe II ).**

---

[1] Il s'agit d'une charge de la preuve pré-juridictionnelle.

[2] Laure AGRON, « Histoire du vocabulaire fiscal », thèse, éd. L.G.D.J., Paris 2000, p. 382.

L'auteur ajoute : « Dans d'autres cas, il y a trop de mots, de mots inutiles qui encombrent, du charabia…C'est l'hermétisme par inflation langagière».

[3] Le terme « oubliette », selon le dictionnaire encyclopédique illustré Larousse, signifie l'endroit où l'on relègue quelque chose, quelqu'un que l'on veut oublier.

[4] Voir supra, p. 2 et 3.

[5] Marc BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in Réflexions offertes à Paul Sibille, p.129.

[6] Concernant les autres fondements, tel que le critère de demandeur effectif, l'article 554 du C.O.C. etc., voir infra, Partie I, Chapitre II.

[7] C.E, 24 juillet 1929, 1er esp., Lebon, p.213 ; M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, 1975, p.51.

[8] C.E, 13 novembre 1987, n°69967, R.J.F 1/88, n°102 ; Bérangère DALBIES, « La preuve en matière fiscale », thèse, université d'Aix-Marseille III, 1992, p.15.

**Paragraphe I** : **Les fondements de la présomption d'exactitude de la déclaration**

Plusieurs fondements peuvent justifier la présomption d'exactitude de la déclaration. Ils sont à la fois : juridique **(A)**, jurisprudentiel **(B),** théorique **(C)** et logiques **(D).**

**A- Le fondement juridique de la présomption d'exactitude de la déclaration**

En droit fiscal tunisien, il n'y a pas un texte juridique qui consacre expressément la présomption d'exactitude de la déclaration. Le code des droits et procédures fiscaux, tout en consacrant la déclaration spontanée de l'impôt en tant que devoir fiscal,[1] ne prévoit pas une présomption d'exactitude attachée à la déclaration.

On ne peut que regretter ce laconisme législatif dans un nouveau code qui se proclame code des droits des contribuables. Cela constitue un pas en arrière par rapport à la charte du contribuable. La charte, qui régissait les relations entre l'administration fiscale et les contribuables avant l'adoption et l'entrée en vigueur du C.D.P.F.[2], consacrait explicitement dans son introduction la présomption d'exactitude de la déclaration : « le système fiscal tunisien se caractérise par le dépôt spontané des déclarations par les contribuables. Ces déclarations sont présumées exactes ».

En dépit de la valeur juridique controversée de la charte du contribuable[3], la consécration de la présomption d'exactitude de la déclaration constituait -du moins théoriquement- une garantie pour le contribuable, surtout que le contenu de cette charte était opposable à l'administration[4]. La non-codification de cette présomption dans le C.D.P.F. est surprenante, surtout que l'objectif proclamé par ce code est, aux dires des pouvoirs publics eux-mêmes, de favoriser la déclaration spontanée de l'impôt[5]. Un tel objectif ne peut se réaliser qu'en assurant aux contribuables les garanties nécessaires.

On ne peut que regretter la disparition de la charte[6], surtout que le code des droits et procédures fiscaux n'a pas repris toutes ses dispositions. Le législateur aurait pu, à l'instar du droit comparé,

---

[1] L'article 2 de la loi de promulgation du C.D.P.F. dispose que : « l'accomplissement du devoir fiscal suppose la déclaration spontanée de l'impôt… ».

Il importe de préciser que le droit tunisien consacre le système de la déclaration. La loi 62-72 du 31 décembre 1962, portant institution d'une déclaration unique de revenus, prévoit des pénalités à l'égard des contrevenants aux prescriptions relatives à la déclaration.

L'article 59 du CIR consacre l'obligation de souscription et de dépôt de déclaration annuelle.

[2] L'article 7 de la loi de promulgation du C.D.P.F. a abrogé l'article 63 du C.I.R qui constituait le fondement juridique de l'existence de la charte du contribuable.

[3] Sur la question voir : - Habib AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1996, p.182-188.

-Néji BACCOUCHE, « Contrôle et contentieux fiscal en Tunisie », Etudes Juridiques fac de droit de Sfax, n°4, p.17 et s.

- Walid GADHOUM, « L'insuffisance de la protection du contribuable lors du contrôle fiscal », mémoire pour l'obtention du diplôme des études approfondies en droit des affaires, faculté de droit de Sfax, 1997, p. 28-32.

- Hichem BEN ABDALLAH, « La charte du contribuable », mémoire pour l'obtention du D.E.A en droit public, université de Tunis III, faculté de droit et des sciences politiques de Tunis 1991-1992, p.5 et s.

- Med. Habib LTIFI, « La protection du contribuable en matière de contrôle fiscal », mémoire Tunis, 1998, p. 79-86.

[4] L'article 63 du C.I.R. disposait que : « l'administration met à la disposition des contribuables une charte dite « charte du contribuable », fixant leurs droits et obligations conformément à la législation en vigueur. Le contenu de cette charte est opposable à l'administration ».

[5] Les débats de la chambre des députés concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F., n°39, séance du mercredi 26 juillet 2000, p. 2081, 2087.

[6] Sur la question de la suppression de la charte du contribuable, on consultera avec profit Jamel AJROUD, « Le principe du contradictoire pendant la vérification fiscale dans le nouveau code tunisien des droits et procédures fiscaux : Etude comparative avec le droit français », mémoire D.E.A. finances publiques et fiscalité, Université

consacrer d'une manière solennelle la présomption d'exactitude de la déclaration. En droit fiscal belge, la présomption d'exactitude de la déclaration a un fondement légal consistant dans l'article 245 du CIR de 1992. Cet article dispose que « le fisc prend pour base de l'impôt le chiffre des revenus déclarés, à moins qu'il ne le reconnaisse inexact »[1]. Il s'agit d'une véritable présomption légale. En droit fiscal français, la présomption d'exactitude de la déclaration trouve son fondement dans la charte du contribuable[2] et dans la loi du 15 juillet 1914[3]. En plus, par une lecture a contrario d'un article du C.G.I., d'aucuns ont considéré que la déclaration est présumée exacte. Il s'agit de l'article 1649 quinquies A du C.G.I., selon lequel les redressements ne se conçoivent que lorsque la déclaration produite paraît être inexacte. Selon M-C BERGERES « ne doit-on pas, par là-même, a contrario, accorder une présomption d'exactitude à la déclaration régulièrement souscrite »[4].

La consécration législative de la présomption d'exactitude de la déclaration serait une solution heureuse, qui inciterait les contribuables à l'accomplissement de leur devoir de déclaration. D'ailleurs, l'esprit de la législation fiscale tunisienne va dans ce sens, puisque le législateur a prévu plusieurs mesures pour encourager les contribuables au respect de leur obligation déclarative[5].

---

d'Aix-Marseille III, 2000-2001, p.44 à 47. Selon cet auteur, « L'existence concomitante des deux textes est possible, voire utile ».

[1] Voir sur ce point, C. L. LOUVEAUX, « La preuve en matière d'impôts directs », Bruxelles 1970, p.5.

[2] L'introduction de la charte française du contribuable prévoit que « l'examen de vos déclarations s'inscrit dans le cadre normal de notre système déclaratif. L'administration a pour mission de s'assurer de la régularité de vos déclarations qui sont présumées exactes et sincères ».

-Au *Canada*, la déclaration des droits du contribuable canadien consacre la présomption d'honnêteté. En ses termes : « vous avez le droit d'être présumé honnête jusqu'à preuve du contraire ».Voir annexe n°4 de ce mémoire.

-En *Espagne*, la charte des droits et garanties du contribuable espagnol consacre la présomption d'exactitude de la déclaration. voir annexe n°4 de ce mémoire.

[3] Christophe DE LA MARDIERE, « La déclaration fiscale », R.F.F.P. 2000, n°71, p.136, 137.

[4] M-C BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse Bordeaux 1975, p.44.

[5] Pour inciter les contribuables à l'accomplissement de leur devoir de déclaration :

1-Le législateur a subordonné l'octroi des avantages fiscaux au respect par le contribuable de ses obligations déclaratives, l'article 111 du C.D.P.F. dispose que « Les avantages fiscaux ne peuvent être octroyés qu'aux personnes qui ont déposé toutes leurs déclarations fiscales… ».

2- Le législateur a facilité l'accomplissement de l'obligation fiscale

La loi n°2000-98 du 25 décembre 2000 portant loi de finances pour l'année 2001 prévoit dans ses articles 57 et 58 la possibilité d'utilisation des moyens électroniques pour l'accomplissement des obligations fiscales. « Facilitation de l'accomplissement de l'obligation fiscale », Le décret n°2001-2802 du 6 décembre 2001, portant fixation de la procédure de dépôt de déclaration, états ou relevés fiscaux sur support électronique.

3- Le législateur a donné aux contribuables la possibilité de déposer des déclarations rectificatives avec des conditions avantageuses :

*La loi n°2000-98 du 25 décembre 2000 portant loi de finances pour l'année 2001, articles 25, 26, 27, 28 et 29.

*La loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002, article 39 : Prorogation des dispositions des articles 25, 26, 27, 28 et 29

4- le législateur a offert aux contribuables l'opportunité de régulariser leur situation avec le fisc.

*La loi n°2002-1 du 8 janvier 2002, portant assouplissement des procédures fiscales, a, dans son article 5, donné aux contribuables défaillants la possibilité de déposer leurs déclarations d'une façon spontanée avant l'expiration du mois de juin 2002.

- Dans le même ordre d'idées, le conseil économique et social a insisté sur la nécessité « d'encourager les contribuables transparents et qui déposent leurs déclarations dans les délais ».

L'avis du conseil économique et social concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F. (1998 Inédit ), p.3

رأي المجلس الاقتصادي والاجتماعي حول مشروع قانون يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (غير منشور) ص 3 :

" ويوصي المجلس...بإيجاد تشجيعات للمطالبين بالأداء الذين يلتزمون بالشفافية والإدلاء بتصاريحهم في الآجال...".

### B-Le fondement jurisprudentiel de la présomption d'exactitude de la déclaration

Pour la jurisprudence fiscale Belge, l'idée d'une présomption d'exactitude de la déclaration fiscale a été retenue par la cour de cassation qui a utilisé l'expression de 'présomption d'exactitude' dans plusieurs arrêts[1]. Pour ne citer qu'un exemple, dans un arrêt du 18 mai 1954, la cour de cassation belge a considéré qu'« une déclaration régulière fait foi jusqu'à preuve du contraire, sa force probante est fondée sur une présomption de sincérité »[2]. L'administration belge elle-même reconnaît qu' « une déclaration régulièrement établie et déposée fait (…) foi jusqu'à preuve du contraire (…) Sa force probante est fondée sur une présomption d'exactitude »[3].

Dans la jurisprudence fiscale française, le conseil d'Etat considère que « les déclarations faites par les contribuables bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité, ce qui permet l'établissement de l'impôt sur des bases en principe exactes »[4].

En Tunisie, le T.A. a décidé que l'administration supporte la charge de la preuve des inexactitudes et des omissions relevées dans les déclarations5. A contrario, le T.A. accorde une présomption d'exactitude à la déclaration.

### C-Le fondement théorique de la présomption d'exactitude de la déclaration

Certains auteurs ont tenté de fournir une justification théorique à la présomption d'exactitude qui est attachée à la déclaration du contribuable. A titre d'exemple, nous exposerons les explications avancées par M. Boulanger et G. Jèze[6].

Selon M. Boulanger la présomption de sincérité de la déclaration trouve son fondement dans le serment produit par le contribuable à l'appui de cette pièce[7]. La bonne foi du contribuable était concrétisée par le serment. Il s'agissait d'une référence à l'honneur du contribuable.

Cependant, ce fondement ne peut plus être invoqué dans la mesure où la référence au serment a disparu des textes relatifs à l'impôt[8]. « La relativisation ou l'exclusion du serment demeure d'ailleurs une constante en droit fiscal »[9].

---

1 Cass., 25 janvier 1949, cass., 18 mai 1954, cass. , 28 septembre 1965, cass. , 12 décembre 1974, cités par Th. Afschrift, « Traité de la preuve en droit fiscal », op. cit., p.70.

2 Cité par C.L. LOUVEAUX, « La preuve en matière d'impôts directs », op. cit., p. 51.

3 Th. AFSCHRIFT, ibid., p.70.

4 C.E. 22 octobre 1976, D.F. 1977, n°16, 677, conclusions Lobry.

Voir aussi, C.E. 21 novembre 1960 : « si l'administration entend rectifier les bases déclarées, elle supporte la charge de démontrer, au moins initialement, que la déclaration est inexacte », Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, p.442.

C.E. 13-11-1987, « L'administration qui veut imposer un contribuable sur des bases différentes de celles résultant d'une déclaration souscrite dans les formes et délais légaux, doit prouver que la déclaration est inexacte », B. DALBIES, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p.15.

5 T.A. 10 mai 1993, req. n°1055 ; H. AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1996, p.173, n°353.

Cette jurisprudence fiscale sera développée dans la section I du chapitre II de la partie I de ce mémoire.

6 Sophie LAMBERT-WIBER,, « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen, 1996,p.291.

7 En droit français, « La déclaration souscrite sous la foi du serment fut introduite par l'article 86 du décret du 15 octobre 1926 portant codification des textes législatifs relatifs à l'assiette des impôts sur le revenu « tous les contribuables passibles de l'impôt étaient tenus de souscrire et de renouveler chaque année, sous la foi du serment, une déclaration de leur revenu, avec l'indication, par nature du revenu des éléments qui le composent » ; CE 25 mars 1935, M-C BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, université de Bordeaux I 1975, p.48.

8 Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p.292.

9 M-C BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse précitée, p.48. voir aussi infra partie II, chapitre II, section II.

Pour G. Jèze la présomption d'exactitude de la déclaration est liée à son caractère obligatoire. Pour cet auteur, la déclaration du contribuable, lorsqu'elle est exigée par la loi, doit être présumée exacte par l'administration[1].

Cependant, quelle que soit la valeur des différents arguments théoriques avancés, force est de constater que l'existence d'une présomption de sincérité attachée à la déclaration du contribuable se justifie surtout par des fondements logiques.

### D-Les fondements logiques de la présomption d'exactitude de la déclaration

La logique s'allie au bon sens pour justifier la présomption d'exactitude de la déclaration. Plusieurs fondements peuvent être avancés à l'appui de cette présomption. Il s'agit de : la logique du système déclaratif (**1**), l'opposabilité de la déclaration au contribuable (**2**), la présomption de bonne foi (**3**) et la présomption d'innocence (**4**).

#### 1) La logique du système déclaratif

Le choix du système déclaratif impose que les déclarations du contribuable bénéficient d'une présomption d'exactitude[2] pour trois séries de raisons.

D'abord, le système déclaratif repose sur une participation active du contribuable au processus de l'imposition[3]. Il repose sur la bonne volonté et la sincérité du contribuable[4]. Ainsi, il est nécessaire, à défaut de preuve contraire, de considérer que le contribuable se plie de bonne foi à ses obligations[5]. L'absence de présomption d'exactitude attachée à la déclaration « ne débouche en effet aucunement sur une relativisation de la déclaration mais bien sur sa destruction »[6].

Ensuite, on ne doit pas perdre de vue que l'existence d'une présomption d'exactitude attachée à la déclaration du contribuable permet de préserver une certaine cohérence du système déclaratif[7]. Si la déclaration n'est pas présumée sincère, l'administration devrait donc naturellement contrôler toutes les déclarations, or cela est difficilement envisageable.

Enfin et non de moindres, l'efficacité du système déclaratif est subordonnée à l'acceptation de l'obligation fiscale. « L'absence d'adhésion du contribuable au système fiscal en place et son hostilité à l'égard de l'Etat, constituent de sérieux obstacles à une mise en œuvre sincère et loyale de ce système »[8]. Or, le mutisme législatif sur la présomption d'exactitude de la déclaration et sur son corollaire, l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale, n'est pas de nature à favoriser l'adhésion du contribuable au système fiscal et son acceptation de l'obligation fiscale.

---

[1] Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p.292.

Pour une critique de ce fondement on consultera M.-C. BERGERES, « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », Gaz. Pal. 1984, 2ème sem. , p.246, 247. ou sa thèse précitée p.47.

[2] B. DALBIES, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée.

[3] « M. ZEVAES, disait à la tribune de la chambre le 20 janvier 1909 : la déclaration n'est pas et ne saurait être, en matière d'impôts, un acte de contrition et d'abaissement : elle est un *acte de citoyen libre* et c'est dans tous les pays libres, dans tous les pays démocratiques, que le système de la déclaration est le plus usité et le plus pratiqué. » P. SELIGMAN, « De la déclaration et de la présomption comme base de l'impôt direct », thèse, Paris 1913 (dactyl.), p.129.

F-P. DERUEL parle de « la collaboration du contribuable au service public de l'impôt », on consultera avec profit sa thèse précitée, p. 202 et s.

[4] N. BACCOUCHE, « Droit fiscal », E.N.A. 1993, p.145.

[5] M-C BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse Bordeaux 1975, p.49. on consultera aussi avec profit son article précité « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », p.246.

[6] M-C BERGERES, « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », article précité, p.246.

Selon l'heureuse expression de F-P. DERUEL, « La présomption d'exactitude est la propriété essentielle qui confère à la déclaration toute son utilité et toute son importance », Thèse précitée, p.226.

[7] Sophie LAMBERT-WIBER, « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen, 1996, p.293.

[8] Habib AYADI, « Droit fiscal », éd. C.E.R.P, Tunis 1989, Série Droit Public n°6, p.178.

### 2) L'opposabilité de la déclaration au contribuable

« La déclaration engage le contribuable »[1]. Les termes de la déclaration sont tenus pour vrais contre celui-ci[2]. A cet égard, la déclaration constitue pour le fisc une véritable preuve qui peut être opposée au contribuable. Ainsi, la sous-évaluation d'un immeuble acquis peut se retourner contre l'acquéreur en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique[3].

L'attribution à la déclaration d'une force probante contre son auteur peut, à notre sens, être une justification supplémentaire de la présomption d'exactitude de la déclaration. Etant donné que le fisc peut opposer la déclaration au contribuable lui-même, cela présuppose qu'elle est présumée exacte. Donc, la déclaration fait foi contre le contribuable, mais aussi elle fait foi pour le contribuable. « Le rejet de la présomption d'exactitude attachée à la déclaration transforme celle-ci en un simple renseignement…l'économie du régime de la déclaration contrôlée s'écarte sensiblement de ce cadre explicatif »[4].

### 3) La présomption de bonne foi

La bonne foi est un principe général qui s'applique en droit fiscal[5]. Selon l'article 558 du C.O.C. « la bonne foi se présume toujours, tant que le contraire n'est pas prouvé »[6]. « Les contribuables, dont la bonne foi est présumée, souscrivent des déclarations réputées sincères et complètes »[7].

---

[1] F-P DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p.219.

[2] Il convient de préciser que la déclaration faite par un contribuable, qui peut la rectifier jusqu'à l'expiration du délai de déclaration, lui devient opposable à compter de cette date. S'il entend être imposé sur des bases différentes de celles qu'il a déclarées, il peut le demander par voie de réclamation contre les impôts établis sur le fondement de sa déclaration, mais il supporte alors la charge de démontrer que les bases déclarées sont erronées. C.E. 27 novembre 1931, req. 6619. ; C.E. 26 mars 1953, req. 96650.

A l'inverse, si l'administration entend rectifier les bases déclarées, elle supporte la charge de démontrer, au moins initialement, que la déclaration est inexacte, C.E. 21 novembre 1960. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, p.442.

Dans le même sens, Jean-Pierre KASZEWICZ précise que « la déclaration étant présumée sincère, le fisc pourra l'opposer au contribuable lui-même. Si l'imposition a été établie sur une base conforme par exemple aux revenus déclarés par le contribuable, c'est à lui de faire la preuve de l'exagération desdites bases. (CE., 10-04-1970). C'est-à-dire la preuve que les revenus dont il disposait effectivement étaient inférieurs à ceux qu'il avait déclarés cette année. », Jean-Pierre KASZEWICZ, « Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal », Thèse 1974, université de Picardie, p.253.

[3] N. BACCOUCHE, « Droit fiscal », E.N.A. 1993, p.145.

[4] M-C BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse précitée, p.51.

[5] On consultera avec profit, Emmanuel KORNPROBST, « La notion de bonne foi , application au droit fiscal français », thèse, L.G.D.J., 1980, 3éme partie, p.267, intitulée « La bonne foi-loyauté du contribuable dans ses relations avec l'administration ».

**6 Voir aussi Article 2268 code civil français : « La bonne foi est toujours présumée ».**

Selon Mustapha SAKHRI, le fondement de la présomption d'exactitude de la déclaration réside dans l'article 559 du C.O.C. selon lequel : « Tout rapport de droit est présumé valable et conforme à la loi, jusqu'à preuve du contraire ». Voir son ouvrage en arabe p. 1068.

مصطفى صخري، "المرافعات المدنية والتجارية والإدارية والجبائية"، تونس 2001.

Article 560 C.O.C : « En principe, chacun est présumé libre de toute obligation jusqu'à preuve du contraire ».

[7] H. AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1996, p.173. Dans le même sens, B. DALBIES, « La preuve en matière fiscale », Aix-Marseille, thèse 1992, p. 14. « Lorsque le contribuable remplit ses déclarations, il est présumé être de bonne foi et sa déclaration est donc présumée exacte ».

#### 4) La présomption d'innocence

L'article 12 de la constitution tunisienne dispose : « Tout prévenu est présumé innocent jusqu'à l'établissement de sa culpabilité à la suite d'une procédure lui offrant les garanties indispensables à sa défense ». Cet article qui concerne plus particulièrement la matière pénale, trouve pleinement sa place dans le domaine fiscal car le contribuable qui fait l'objet d'une procédure de contrôle est considéré comme fraudeur, donc coupable par l'administration avant même que n'aboutisse la procédure[1].

La transposition de la présomption d'innocence en doit fiscal se justifie par le caractère contraignant de ce droit. « En matière répressive c'est à l'accusation de supporter la charge de la preuve de la culpabilité et non à la personne poursuivie de faire la preuve de sa bonne foi, donc de son innocence, et ceci à notre sens dans toute procédure contraignante, qu'elle soit pénale ou administrative »[2]ou fiscale.

« Il ne serait pas abusif que la présomption d'innocence qui est un principe constitutionnel fondamental de la procédure pénale et qui est même inscrit dans la déclaration des droits de l'homme de 1789, soit transposée en matière fiscale. Lorsque la loi fiscale établit une présomption de fraude, elle renverse complètement la présomption d'innocence ; c'est une entorse considérable au principe fondamental de la matière… Abolir la présomption d'innocence ou la présomption de non-revenu, pour instituer exactement la présomption inverse…c'est vraiment aller trop loin »[3].

Partant de ces prémisses, l'on est en droit de s'interroger sur la situation du contribuable contrôlé, en droit tunisien. Est-il présumé innocent et de bonne foi ?

Il est regrettable de relever que le pouvoir de contrôle reconnu à l'administration fiscale ne tient pas compte de la présomption d'innocence et celle de bonne foi. En effet, « devant les difficultés de pouvoir reconstituer la réalité du revenu imposable plusieurs années après, les agents vérificateurs inclinent souvent à poser en principe que leurs interlocuteurs sont des fraudeurs »[4]. Le contribuable, étant a priori regardé comme un fraudeur, peut être amené par là-même à se comporter en tant que tel, l'innocence risquant de lui être préjudiciable[5].

Il convient d'avoir présent à l'esprit que le contribuable devrait être considéré et réputé comme un contribuable honnête. Ce n'est que lorsque sa situation fiscale est « mûrement examinée » et que son intention d'éluder l'impôt est établie, qu'il doit être traité comme un fraudeur[6]. Or, par son mutisme sur la présomption d'exactitude de la déclaration et son corollaire l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale, le législateur a ouvert le champ à l'arbitraire du fisc. On se demande alors s'il n'y a pas eu passage d'une présomption d'exactitude de la déclaration à une présomption d'inexactitude ?

Selon le professeur Néji BACCOUCHE, « aujourd'hui, l'environnement fiscal favorable suppose… une administration soumise au droit et particulièrement soucieuse des droits du contribuable qui doit être considéré, notamment lors du contrôle fiscal, comme un partenaire et non comme un " fraudeur présumé " »[7]. Ainsi, il est indispensable que la loi intervienne pour consacrer expressément, à l'instar

---

1 Neila CHAABANE, « Les garanties du contribuable devant le juge fiscal », in actes de colloque sur le contentieux fiscal, faculté des sciences juridiques de Tunis, le 21 et 22 avril 1995, p.3.

2 Thierry S. RENOUX, « La réforme de la justice en France : le juge et la démocratie », Gaz. Pal.- recueil janvier- février 2000, doctrine p.189.

3 Jean FOYER, Rapport final de synthèse in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », ( actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980, p.160.

4 H. AYADI, « Droit fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1989, p. 265.

5 P. BELTRAME, « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », R.F.F.P. n°5, 1984, p.29.

6 Jamel AJROUD, mémoire précité, p.2.

7 Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : Le cas tunisien », in journées de l'entreprise 9 et 10 novembre 2001, Port El Kantaoui, édition préliminaire p.90.

du droit comparé, la présomption d'exactitude de la déclaration et son corollaire le principe d'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale. En effet, « aujourd'hui, la grande question en matière de fiscalité n'est plus de savoir si un gouvernement fait mieux ou moins bien que ses prédécesseurs : la question est de savoir s'il fait mieux que ses voisins et concurrents »[1].

Le moment est venu de rétablir un équilibre qui, de toute évidence, a été rompu. Comme l'énonce André BARILARI dans un ouvrage consacré au consentement à l'impôt, ce consentement doit, de nos jours, être accru d'une nouvelle dimension, celle du consentement au contrôle[2]. Le consentement au contrôle passe, inévitablement, par une consécration et un renforcement de la présomption d'exactitude de la déclaration, qui joue un rôle important dans l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale.

**Paragraphe II : Le rôle de la présomption d'exactitude de la déclaration dans l'attribution de la charge de la preuve à l'administration**

La présomption d'exactitude de la déclaration joue un rôle important en matière de preuve qui consiste dans l'attribution de charge de la preuve à l'administration. Ce rôle peut être justifié par l'opposabilité de la déclaration à l'administration fiscale (**A**) et par la nature de la présomption d'exactitude de la déclaration (**B**).

**A- L'opposabilité de la déclaration à l'administration fiscale**

Le fait de produire une déclaration entraîne son opposabilité à l'administration[3]. En effet, à chaque fois qu'un écrit bénéficie d'une présomption d'exactitude, le contenu de ces documents est opposable à l'administration jusqu'à preuve contraire[4]. A cet égard, « la déclaration couvre le contribuable et constitue une présomption en sa faveur »[5], puisqu'elle fait supporter la charge de la preuve à l'administration[6].

**B - La nature de la présomption d'exactitude de la déclaration : une présomption simple**

La présomption d'exactitude de la déclaration est une présomption simple. Le caractère simple d'une présomption implique la possibilité d'apporter la preuve contraire. Ainsi, l'administration fiscale supporte la charge de la preuve de l'inexactitude de la déclaration. Comme on l'a déjà précisé, ce

---

-Dans le même ordre d'idées, un commissaire du gouvernement belge a proposé « un nouveau climat fiscal qui porte sur le remodelage des rapports entre administration et administrés, entre le ministère des finances et le citoyen contribuable. Ce dernier se satisfait de moins en moins du 'fait du prince' et entend à juste titre être traité, dans ses contacts avec l'administration, avec *toute l'attention* et *la loyauté* qui s'imposent. Il est donc impératif de poursuivre et d'intensifier les efforts en faveur d'une administration fiscale non seulement plus efficace, mais aussi plus attentive et plus transparente ». Alain ZENNER «Pour une nouvelle culture fiscale, simplification des procédures fiscales et lutte contre la grande fraude fiscale », Plan d'action du commissaire du gouvernement Alain ZENNER, mars 2001, p.5. http://www.juristax.be/jsp/index.html

[1] « Vers une société de confiance », Synthèse des propositions des forums, mardi 26 juin 2001., Internet, http://www.rprparis.org/forums/forum_synthese.pdf

[2] Alain ZENNER « Pour une nouvelle culture fiscale, simplification des procédures fiscales et lutte contre la grande fraude fiscale », Plan d'action du commissaire du gouvernement Alain ZENNER, mars 2001, p.5. http://www.juristax.be/jsp/index.html

[3] Jean- Pierre KASZEWICZ, « Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal » , Thèse 1974, p.250.

[4] Dalbies BERANGERE, « La preuve en matière fiscale », Aix- Marseille, thèse 1992, p. 14.

[5] Jean WILMART, « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », in mélanges en hommage à Léon Graulich, Liège 1957, p.165.

[6] Vu les avantages que procure la déclaration, et surtout son rôle dans l'attribution de la charge de la preuve au fisc, certains auteurs ont proposé l'instauration d'un *système de déclaration facultative*. « Ne pourrait-on pas imaginer un système de déclaration facultative (avec justificatifs) des opérations autre que celles productives de revenus (cessions diverses, opérations en capital, emprunts…), dont l'effet serait de mettre la preuve à la charge de l'administration » ? Yves LHERMET, « Le face à face des contribuables et du fisc », R.F.F.P. 1984, n°6, p.160.

Cette proposition est en faveur du contribuable et mérite d'être consacrée, pour faire bénéficier davantage le contribuable de la présomption d'exactitude de la déclaration.

principe de dévolution de la charge de la preuve au fisc est un principe bien établi en droit comparé[1]. D'ailleurs, en droit fiscal français, plusieurs décisions du juge de cassation « censurent le non-respect par le juge du fond des règles d'attribution initiale de la charge de la preuve, en réalité d'attribution du risque de la preuve »[2].

Il convient de préciser que l'effet normal d'une présomption simple est de permettre à celle des parties contre laquelle elle joue d'apporter personnellement et intégralement la preuve contraire, et en principe par la voie juridictionnelle. Or, sur ce point, la présomption d'exactitude de la déclaration déroge à la règle générale. La voie juridictionnelle n'est pas, en matière fiscale, l'instrument normal de la preuve contraire[3].

Il est significatif de relever que la preuve contraire revêt une spécificité en droit fiscal. En effet, « c'est au cours d'une phase pré-juridictionnelle que se noue la preuve contraire des déclarations dont l'appréciation est ainsi confiée à l'administration elle-même »[4]. L'administration fiscale, lors de la phase du contrôle, est à la fois juge et partie. Il va sans dire que la charge de la preuve qui lui incombe est une charge de la preuve pré-juridictionnelle, donc sans risque de la preuve[5]. Et c'est là l'une des manifestations du déséquilibre entre le fisc et le contribuable.

Certes, la charge incombant à l'administration lors du contrôle est utile, puisqu'elle permet de traiter le contribuable en tant que citoyen « honnête ».Mais, elle mérite d'être étendue au stade juridictionnel[6]. La preuve de l'inexactitude de la déclaration incombe à l'administration mais elle ne doit pas être fournie seulement à ce stade de la procédure[7], elle devra l'être surtout au moment où le contribuable conteste le redressement par l'introduction d'une réclamation[8].

« Est-ce à dire que l'administration doit supporter toujours et intégralement la charge de la preuve »[9]?

**Section II : la portée de la charge de la preuve incombant a l'administration fiscale**

La portée de la charge de la preuve incombant à l'administration fiscale, peut être déduite de la portée de la présomption d'exactitude de la déclaration. D'une part, cette présomption ne couvre pas toutes les énonciations d'une déclaration. De ce fait, la charge de la preuve incombant à l'administration

---

[1] Voir supra, p. 15 et s.

En droit belge, « on trouve dans les travaux préparatoires de la loi du 29 octobre 1919, qui pour la première fois, a instauré un système de déclaration généralisé des revenus, la volonté claire de rendre le fisc redevable de la charge de la preuve »Th. Afschrift, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.69

[2] Sophie LAMBERT-WIBER, « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen, 1996, p.309 ( arrêt rendu par la chambre commerciale le 4 mars 1986).

Aussi, la jurisprudence belge a insisté sur l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale lorsque le contribuable a rempli sa déclaration. A cet égard, un arrêt du 25 janvier 1993 de la cour de cassation belge a précisé que « lorsque le redevable a déposé sa déclaration dans le délai légal, la charge de la preuve de tout revenu autre que celui qui a été déclaré incombe … à l'administration »,Th. AFSCHRIFTt, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.69.

[3] F-P DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse 1962, Paris, p.228.

[4] F-P DERUEL, ibid. p.228, 229.

[5] C'est-à-dire sans risque de perdre le procès, si la lumière n'est pas faite. Puisque le débat, à ce stade là, se situe au stade pré-juridictionnel. Le juge n'est pas encore saisi.

[6] Voir infra, partie1, chapitre II, section I.

D'ailleurs, comme on l'a déjà évoqué, en droit fiscal français, le principe d'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale concerne aussi bien la phase du contrôle que la phase juridictionnelle. Ce principe est clairement affirmé dans l'article L.192 du livre des procédures fiscales. L'administration fiscale elle-même rappelle ce principe dans la charte du contribuable, p.21 et p.16 : « en cas de contentieux ultérieur, la charge de la preuve incombe à l'administration, sauf dans des cas exceptionnels.

[7] Il s'agit de la procédure de rectification des déclarations (phase du contrôle).

[8] C.L. LOUVEAUX, « La preuve en matière d'impôts directs », BRUYLANT, Bruxelles 1970, p.53.

[9] F-P DERUEL, « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F., 1962, n°37, p.44.

reste limitée par une charge de la preuve par nature incombant au contribuable **( Paragraphe I )**. D'autre part, le bénéfice de cette présomption est conditionné par le respect des obligations déclaratives et comptables. Ainsi, la charge de la preuve incombant à l'administration reste conditionnée par une charge de la preuve préliminaire incombant au contribuable **( Paragraphe II ).**

**Paragraphe I** : **L'existence d'une « charge de la preuve par nature »[1] incombant au contribuable**

La charge de la preuve qui incombe à l'administration fiscale, en vertu de la présomption d'exactitude de la déclaration, est d'une portée limitée. En effet, « il est formellement inexact de soutenir que l'ensemble de la déclaration se serait vu conférer une présomption d'exactitude »[2]. A vrai dire, pour les éléments que le contribuable entendra déduire, c'est lui qui alléguera avoir droit à cette déduction et la preuve lui reviendra sans qu'il puisse exciper d'une prétendue présomption d'exactitude de la déclaration[3].

Cette charge de la preuve qui incombe au contribuable est qualifiée par la jurisprudence et la doctrine de charge de la preuve « par nature »[4]. Il s'agit d'« une attribution de la charge de la preuve fondée sur la nature de l'opération incriminée »[5]. La nature de certaines opérations aboutit à obliger le contribuable à justifier de leur réalité. Il s'agit des déductions effectuées sur la base imposable.

En droit fiscal français, la question de la charge de la preuve par nature trouve son illustration en matière d'acte anormal de gestion. Dans cette perspective, il convient d'étudier la notion de la charge de la preuve par nature en matière d'acte anormal de gestion (**A**) et ses justifications (**B**).

**A- La notion de « charge de la preuve par nature » en matière d'acte anormal de gestion**

« L'acte anormal de gestion est celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette, sans être justifié par l'intérêt de l'exploitation »[6].

La théorie de l'acte anormal de gestion[7], construction jurisprudentielle en France[8], constitue une limite au principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises. Cette théorie,

---

[1] Cette expression, d'origine prétorienne, est utilisée par la doctrine française. Voir dans ce sens, Sophie LAMBERT-WIBER, « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen, 1996, p.222 : « cette attribution du fardeau de la preuve, en fonction de la nature de l'écriture comptable ( écriture de charge) a été qualifiée de charge de la preuve par nature *ou* en amont de la procédure » ; Marc COTTINI, « Contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale », thèse, université d'Aix Marseille III, 1998, p.468.

Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, « Champ d'application de l'impôt et charge de la preuve, à propos de la preuve du lieu d'utilisation du service pour les règles de territorialité de la TVA », article précité, p. 590, « Un courant de jurisprudence qui a dégagé, au détriment cette fois-ci du contribuable, certaines règles de preuve ' par nature' », p.592 « un courant jurisprudentiel fondé en quelque sorte sur la nature des choses ».

[2] Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.72.

[3] Th. AFSCHRIF, ibid. p.72, 73.

[4] L'idée que la jurisprudence avait prévu des hypothèses de charge de la preuve « par nature » a été développée par le commissaire du gouvernement Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, dans ses conclusions prononcées à l'occasion d'un arrêt de section rendu le 29 juillet 1994 ; Jacques ARRIGHI DE CASANOVA « Champ d'application de l'impôt et charge de la preuve, à propos de la preuve du lieu d'utilisation du service pour les règles de territorialité de la TVA », article précité, p. 590.

[5] Gilles AMEDEE-MANESME, « La charge de la preuve », in « Contentieux fiscal, principes et pratiques » de Thierry LAMBERT, Paris, p.133.

[6] Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p. 336.

[7] Sur l'acte anormal de gestion, voir J. SABAROTS, « Le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises privées », Thèse dactylographiée, Bordeaux, 1980, M. COZIAN, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, thème consacré à la théorie de l'acte anormal de gestion.

[8] La théorie de l'acte anormal de gestion est une construction jurisprudentielle que le juge de l'impôt en France rattache à l'article 39-1 du code général des impôts. Cet article dispose que « le bénéfice net est établi sous déduction de toute charge ». La jurisprudence considère que ce texte vise « toutes dépenses exposées ou tout

illustration des pouvoirs exorbitants dont dispose l'administration, permet à celle-ci de rejeter la déduction de la charge ou imposer un manque à gagner, par la réintégration.

Les principes de base gouvernant l'attribution de la charge de la preuve, en matière d'acte anormal de gestion[1], ont été dégagés par l'assemblée plénière du C.E. dans le fameux arrêt du 27 juillet 1984, S.A. « Renfort Service »[2]. La question qui s'est posée au C.E. et qu'il a tranchée de façon explicite dans sa formation plénière fiscale, était de savoir « si l'administration doit supporter dans tous les cas la charge de la preuve lorsqu'elle invoque, pour justifier un redressement, la gestion anormale du contribuable »[3].

Le C.E. a fait dépendre la charge de la preuve, en matière d'acte anormal de gestion, de « la nature des opérations comptables » auxquelles ont donné lieu les actes de gestion dont l'administration conteste la normalité. En effet, selon la formule retenue par la Haute Assemblée, dans cet arrêt : « Considérant que, si la détermination du fardeau de la preuve est, pour l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt, tributaire de la procédure d'imposition suivie à leur égard, elle n'en découle pas moins, à titre principal, dans le cas des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés, de la nature des opérations comptables auxquelles ont donné lieu les actes de gestion dont l'administration conteste le caractère ;

Considérant, en particulier que, si l'acte contesté par l'administration s'est traduit, en comptabilité, par une écriture portant, soit sur des créances de tiers, des amortissements ou des provisions, lesquels doivent, en vertu de l'article 38 du CGI, être retranchés des valeurs d'actif pour obtenir le bénéfice net, soit sur les charges de la nature de celles qui sont visées à l'article 39 du même code, et qui viennent en déduction du bénéfice net défini à l'article 38 du code, l'administration doit être réputée apporter la preuve qui lui incombe si le contribuable n'est pas, lui-même, en mesure de justifier dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de l'écriture dont il s'agit, quand bien même, en raison de la procédure mise en œuvre, il n'eût pas été, à ce titre, tenu d'apporter pareille justification ; qu'en revanche, si l'acte auquel l'administration attribue un caractère anormal s'est traduit en comptabilité par des écritures autres que celles mentionnées ci-dessus, ce qui est le cas, notamment, des écritures qui retracent l'évolution de l'actif immobilisé, avant la constitution des amortissements ou des provisions, il appartient à l'administration d'établir les faits qui donnent selon elle, un caractère anormal à l'acte, alors même que, à raison de la procédure suivie, le contribuable devrait démontrer l'exagération de l'imposition contestée… ».

---

manque à gagner supporté dans l'intérêt de l'exploitation ( conclusions Fabre, sous CE 14 avril 1976, DF 1976, n°42).

Cette théorie est transposable en Tunisie. En effet, et à l'instar de l'article 39-1 précité, le code de l'IR et de l'IS, dans son article 12 dispose : « le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation ». De son côté, l'article 14 du même code interdit la déduction de certaines charges qu'il considère en fait comme anormales. Il en résulte que tout acte anormal de gestion peut être exclu comme charge. Habib AYADI, « Droit fiscal, Impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés », Tunis, 1996, p. 214.

[1] Pour une étude bien approfondie de la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion, on consultera avec profit : Marc COTTINI, « Contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale », thèse, université d'Aix Marseille III, 1998 ; Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p. 343 à 368; C. DAVID, O. FOUQUET, M-A LATOURNERIE, B. PLAGNET, « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », préface de M.Long et G. Vedel, thème 47 « La charge de la preuve », p.487 ; B. DALBIES, thèse précitée, p.229 à 240.

[2] Arrêt du C.E. 27 juillet 1984, req. n°34588, Sté Renfort Service, D.F. 1985, n°11, comm. 596, R.J.F. 10/84, p.562, conclusions de M. le commissaire du gouvernement Pierre-François RACINE ; C. David, O. FOUQUET, M-A LATOURNERIE, B. PLAGNET, « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », préface de M.Long et G. VEDEL, thème 47 « La charge de la preuve », p.487.

3 C. DAVID, O. FOUQUET, M-A LATOURNERIE, B. PLAGNET, « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », préface de M.Long et G. Vedel, thème 47 « La charge de la preuve », p.489.

Il ressort de cette jurisprudence que la charge de la preuve de l'anormalité de l'acte incombe à l'administration fiscale[1]. Mais le contribuable doit, au préalable, démontrer la réalité des écritures de charges[2] dans leur principe et leur montant, sinon elles seront rejetées. La doctrine française précise que l'apport principal de cette jurisprudence « Renfort Service »[3] serait de laisser en toutes circonstances au contribuable, même lorsque l'administration supporte la charge de la preuve, le soin de justifier du principe et du montant des écritures de charges[4]. Ce sont toutes les écritures qui viennent en déduction de l'actif pour le calcul du bénéfice net : créances sur les tiers, amortissements pratiqués, provisions constituées et frais généraux déduits, etc.[5].

Il convient de préciser que cette charge de la preuve par nature incombant au contribuable dépasse le cadre de l'acte anormal de gestion[6] pour englober tous les cas où le contribuable fait état d'éléments entraînant un allègement de l'impôt[7]. ( Ex. : Charges déductibles, déficit fiscal, exonération, situation de famille…).

Aux termes d'un arrêt du C.E. du 20 mai 1998 [8] : « Considérant qu'aux termes de l'article L.192 du L.P.F., tel qu'il résulte de l'article 10-1 de la loi n°87-502 du 8 juillet 1987, …l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation…, qu'il appartient cependant, dans tous les cas, au contribuable…de justifier, tant du montant de ses charges que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à- dire du principe même de leur déductibilité ; qu'ainsi, la cour administrative d'appel n'a pas davantage méconnu les règles concernant la dévolution de la charge de la preuve, en jugeant qu'alors même que la société avait refusé les redressements qui lui avaient été notifiés selon la procédure contradictoire définie par les articles L.55 et suivants du L.P.F.[9], il lui appartient de

---

[1] « En vertu du principe de la non-immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises, les dirigeants sont présumés agir au mieux des intérêts de leur entreprise. Dès lors, si l'administration invoque le caractère anormal d'un acte de gestion, la charge de la preuve pèsera sur elle pour essentiellement deux raisons. D'abord, le contribuable bénéficiant de la présomption selon laquelle il est supposé avoir agi conformément à l'intérêt de l'entreprise, c'est donc à l'administration qu'il revient de démontrer le contraire. Ensuite, l'administration supporte, par principe, la charge de la preuve, au moins dans les procédures contradictoires, il lui appartient donc de réunir les éléments prouvant le caractère anormal de l'acte contesté ». Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p.343.

[2] Symétriquement, pour les écritures comptables qui retracent l'évolution de l'actif, c'est l'administration qui supporte la charge de la preuve.

[3] Cet arrêt « Renfort service » de 1984, a été précédé par quelques arrêts plus discrets, et notamment par la jurisprudence du 16 avril 1982 aux termes de laquelle on pouvait relever : 'quelle qu'ait été la procédure d'imposition suivie à l'encontre du contribuable, selon les années d'imposition en litige, il lui incombe dans tous les cas, en application des dispositions du II de l'article 38 et d.1, 2 et 5 de l'article 39.1 du C.G.I., de justifier de la perte de créance alléguée, des amortissements pratiqués, des provisions constituées, de la réalité des dépenses portées en frais généraux'. Gilles AMEDEE-MANESME, « La charge de la preuve », article précité, p.134.

[4] Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p. 356.

[5] Dalbies BERANGERE, thèse précitée, p.234.

[6] Pierre-François RACINE, « Réflexions sur la preuve en droit fiscal », B.F. ( Bulletin Francis Lefebvre) 1985, n°6, p313.

[7] Une jurisprudence bien établie fait peser dans tous les cas sur le contribuable la charge de prouver :

- les amortissements pratiqués; C.E. 03/02/86, n°46805, RJF 4/86, n°449.

- les provisions réintégrées par l'administration ; C.E. 11/01/1985, n°36783, RJF 3/85, n°361 ; C.E. 14/03/84, n°33188, DF 84, n°30, comm.1416, concl. RACINE.

- les frais généraux ; C.E. 09/01/1985, n°40589, RJF 3/85, n°369.

- les déficits d'années antérieures reportés sur les bénéfices d'années ultérieures ; C.E. 22/07/1977, n°602, RJF 10/77, n°560 ; C.E. 11-01-1993, n°8985 et 8986, S.A Georges Best, R.J.F. 3/93, n°429.

[8] C.E. 20 mai 1998, req. n°159877, Sté Veticlam, D.F. 1998, n°44, comm. 979, p.1389, concl. de M. le commissaire du gouvernement J. ARRIGHI de Casanova.

[9] Cad alors même que l'administration supporte la charge de la preuve. ( Puisqu'il y a mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire.)

justifier des charges que l'administration a réintégrées dans ses résultats de l'exercice clos le 31 janvier 1986 »[1].

Il convient de préciser que cette charge de la preuve par nature, qui incombe au contribuable « dans tous les cas »2, a ses justifications.

**B- Les justifications de la charge de la preuve par nature**

Plusieurs justifications peuvent être avancées à l'appui de la charge de la preuve par nature reposant sur le contribuable.

La première raison, généralement avancée, est l'aptitude à la preuve. En effet, le contribuable est « le mieux placé » pour justifier les éléments venant en déduction de la base imposable. « Le fisc n'a jamais en mains toutes les données de la situation exacte du contribuable »[3].

Comme l'a affirmé, très justement, un commissaire du gouvernement, il est dans la nature des choses que le contribuable fournisse a priori les justifications que lui seul peut apporter. En effet, il est logique que le contribuable s'explique, comme lui seul peut le faire, sur l'inscription dans sa comptabilité d'une somme qui a une incidence négative sur la base de l'impôt[4].

Par ailleurs, on ne doit pas perdre de vue que les faits qui doivent être prouvés sont seulement ceux qui sont allégués[5]. Le fisc n'a aucune raison d'alléguer qu'il y a des éléments déductibles. Il a d'ailleurs intérêt à en nier l'existence. Or, selon le principe « Ei incumbit probatio qui dicit non qui negat : la preuve incombe à celui qui allègue, non à celui qui nie »[6]. Donc, le contribuable, qui allègue des éléments entraînant un allègement de l'impôt, assume la charge de la preuve.

Enfin, l'argument de texte s'allie à ces justifications, pour expliquer la charge de la preuve par nature incombant au contribuable. En effet, il y a une obligation légale qui incombe aux contribuables de pouvoir produire à l'appui des chiffres qu'ils déclarent, et en particulier les charges déductibles, des pièces justificatives[7]. Comme l'a affirmé, Cilles AMEDEE MANESME, « il y a glissement de la charge de la preuve sur le terrain de la justification »[1].

---

[1] Cet arrêt, selon le commissaire du gouvernement J. Arrighi de Casanova, n'a fait qu'appliquer la jurisprudence issue de l'arrêt de plénière Renfort Service du 27 juillet 1984, précisé et confirmé par plusieurs décisions du 13 mai 1992 ( req. n° 71496, D.F. 1994, n°23, comm. 1089, concl. Ph. Martin; req. n° 71497, Sté « Nouvelles Editions Musicales Caravelle », D.F. 1994, n°23, comm. 1087, concl. Ph. Martin.)

[2] Expression constamment utilisée par le C.E. Elle signifie que même lorsque l'administration supporte la charge de la preuve.

[3] Jean WILMART, « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », mélanges en hommage à Léon Graulich, Liège 1957, p.162.

[4] M. le commissaire du gouvernement J. ARRIGHI DE CASANOVA, Conclusions sur C.E. 20 mai 1998, req. n°159877, Sté Veticlam, D.F. 1998, n°44, comm. 979, p.1390.

[5] Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.68.

[6] Boyer Laurent, Roland, « Adages du droit français », p.197.

D'ailleurs, en vertu de ce même principe, la charge de la preuve de « revenus » incombe à l'administration fiscale. « Le contribuable n'a aucune raison d'alléguer qu'il a perçu des revenus : dès le moment où c'est l'administration qui entend procéder à une imposition, il lui revient d'alléguer que des revenus ont été perçus. Si la preuve incombait au contribuable, il devrait alléguer qu'il n'a pas perçu de revenu ou du moins qu'il n'en a pas perçu au-delà d'un certain montant, et quelle que soit la connaissance des faits que le contribuable peut en avoir, il faut bien reconnaître qu'une telle preuve serait impossible ».Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.68.

[7] - L'article 59 C.I.R. §2 cite une liste de pièces justificatives que les contribuables doivent fournir à l'appui de leur déclaration annuelle (relevé détaillé des amortissements, des provisions, des dons et subventions…).

- L'article 8 §3 C.I.R. dispose que « Le revenu ainsi constitué tient compte du déficit…*justifié* par la tenue d'une comptabilité » ;

- L'article 12 C.I.R. relatif aux charges déductibles, conditionne le bénéfice de ces déductions à la production de pièces justificatives. Ex. §5 « dans la mesure où ils sont *justifiés*… ».

- L'article 38 C.I.R. relatif aux exonérations : « …dans la mesure où elles sont *justifiées* ».

Si l'on peut comprendre et trouver logique la charge de la preuve par nature incombant au contribuable, il n'en demeure pas moins vrai qu'elle affirme le déséquilibre entre le fisc et le contribuable. En effet, le législateur tunisien ne s'intéresse à la charge de la preuve que lorsqu'il s'agit du contribuable. Ce dernier se trouve toujours dans l'obligation de se justifier.

Certes, le fait que le contribuable supporte une charge de la preuve par nature ne constitue pas un renversement de la preuve à son détriment. Cette charge lui incombe «d'emblée »[2]. Néanmoins, il convient d'avoir présent à l'esprit que cette charge de la preuve par nature constitue une atténuation qui vient « nuancer la rigueur et le caractère automatique des principes d'attribution du risque de la preuve et donc alléger le fardeau de la preuve qui pèse sur l'Etat »[3].

Le contribuable se sent dominé, écrasé par l'administration et dans l'obligation de se justifier[4]. Il doit prouver les éléments déductibles. Mais aussi il doit apporter la preuve qu'il s'est acquitté de son devoir fiscal. Il s'agit là d'une charge de la preuve préliminaire incombant au contribuable, pour pouvoir bénéficier de la présomption d'exactitude de la déclaration.

**Paragraphe II** : **L'existence d'une « charge de la preuve préliminaire » incombant au contribuable**

Le bénéfice de la présomption d'exactitude de la déclaration - et de son corollaire l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale - reste conditionné par la tenue d'une déclaration et d'une comptabilité régulière[5]. Ainsi, le contribuable doit respecter ses obligations déclaratives et comptables, « ce d'autant plus qu'il lui importe, en toute hypothèse, de faire la preuve de ce respect »[6].

A vrai dire, c'est la loi elle-même qui a mis à la charge du contribuable une semblable obligation de preuve. L'article 8 du C.D.P.F. dispose que « Le contribuable doit communiquer, à toute réquisition des agents de l'administration fiscale à ce habilités, ses quittances, documents et factures relatifs au paiement des impôts dont il est redevable ou justifiant l'accomplissement de ses obligations fiscales[7]. Cette formule exprime la volonté du législateur d'insister sur la charge de la preuve incombant au contribuable concernant l'accomplissement de ses obligations fiscales. Une fois encore, le législateur ne se préoccupe de la charge de la preuve que lorsqu'il s'agit du contribuable ! Ce dernier se trouve toujours, de par la loi, dans l'obligation de se justifier.

---

- L'article 39 C.I.R. relatif aux déductions communes, cite une liste de pièces justificatives (attestation, comptabilité…) « …*justifiant*… ».

« Dans une conception très libre de la preuve, il serait possible d'admettre que l'Etat fût tenu d'établir la matière imposable nette ; mais une telle solution conduirait pratiquement à charger l'administration d'une preuve qu'elle ne pourrait pas fournir, le contribuable détenant seul les pièces justificatives. » F-P DERUEL, « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F. ; 1962, n°37, p.45.

[1] Gilles AMEDEE-MANESME, « La preuve en matière de droit fiscal », in « Principes et pratiques du droit fiscal des affaires », économica, Paris 1990, p.74.

[2] L'expression a été utilisée par M. le commissaire du gouvernement J. ARRIGHI DE CASANOVA, Conclusions sur C.E. 20 mai 1998, req. n°159877, Sté Veticlam, D.F. 1998, n°44, comm. 979, p.1390.

[3] Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p.366.

[4] Neila CHAABANE, « Les garanties du contribuable devant le juge fiscal », article précité, p.2.

Il convient de préciser que l'obligation de se justifier apparaît aussi à travers la technique de *demande d'éclaircissements et de justifications* prévue par l'article 6 du C.D.P.F., voir infra, partie II, chapitre I, section I.

[5] En droit fiscal français, la tenue d'une déclaration et d'une comptabilité régulière entraîne 3 conséquences favorables au contribuable : 1- le bénéfice de la présomption d'exactitude de la déclaration, 2-la mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire, l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale. Qu'en est-il du droit tunisien ? sur la question voir infra partie I, chap.II, sect.I, §1.

[6] Christophe DE LA MARDIERE, « Droit fiscal et force majeure : à l'impossible, le contribuable est-il tenu ? », petites affiches 1999, n°46, p. 3.

[7] Selon l'article 2 du C.D.P.F. « L'accomplissement du devoir fiscal suppose la déclaration spontanée de l'impôt dans les délais impartis et le respect des autres obligations prescrites par la législation fiscale ».

De toute façon, cette obligation de preuve incombant au contribuable peut être expliquée par le principe général régnant en matière de preuve des formalités[1]. En effet, en cette matière « chacune des parties supporte la preuve des formalités qui étaient à sa charge »[2]. Ainsi, le contribuable est tenu de prouver qu'il a accompli la formalité de déclaration[3].

D'ailleurs, la jurisprudence tunisienne considère que le contribuable doit prouver le dépôt de sa déclaration[4]. De même, en droit fiscal français il est de jurisprudence constante que la preuve du dépôt de la déclaration incombe au contribuable[5]. Le C.E. pose un principe bien établi selon lequel « c'est au contribuable qu'il appartient de prouver qu'il a rentré dans le délai légal[6] une déclaration »[7].

Mieux encore, le C.E. considère que « dans tous les cas où la législation fiscale exige une déclaration du contribuable, il incombe à celui-ci, dans le silence des textes, de prouver qu'il a envoyé sa déclaration en temps utile à l'administration compétente lorsque cette dernière prétend qu'elle ne l'a pas reçue »[8].

La question qui se pose est de savoir comment le contribuable peut apporter la preuve qu'il a effectivement rempli ses obligations déclaratives ? La question est importante, car la loi réserve la sanction de taxation d'office[9] pour défaut de déclaration[10].

En droit français, les réponses de la jurisprudence sont très claires en ce domaine ; le contribuable dispose pratiquement de deux procédés, soit le récépissé du dépôt des déclarations[11], soit la lettre

---

[1] On se trouve là en face d'un principe général en matière de preuve, qui n'est pas propre au droit fiscal.

[2] F-P DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse université de Paris, 1962, p.55.

[3] En parallèle avec cette situation, « c'est à l'administration d'apporter la preuve qu'elle a de son côté, acquitté les obligations qui pèsent légalement sur elle », (C.E. Plén. 23/06/1986 n°53052 D.F. 86 n°46 comm.2037 et 2041 conclusions Latournerie). A titre d'exemple lorsque l'administration a l'obligation d'envoyer au contribuable un certain nombre de documents tels que notifications, avis de vérification, mises en demeure et que ce dernier nie les avoir reçus.

[4] - T.A. 7 juin 1993, req. n°1097 et req. n°1098 (inédits), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

قرار المحكمة الإدارية بتاريخ 7 جوان 1993 قضية عدد 1097 وكذلك عدد 1098 :

" و حيث طالما اكتفى المعقب بالادعاء كونه صرح بمداخيله بالنسبة لسنة 1984 دون تقديم ما من شأنه أن يدعم ذلك الادعاء فإن اللجنة تكون محقة في اعتباره قد أخل بالتصريح بالنسبة لهذه المدة ضرورة أن التصريح بالنسبة للسنوات الموالية للسنة المعنية بالأداء لا تشكل قرينة قوية على قيامه بالتصريح بالنسبة للسنة المذكورة ".

[5] Cette position est logique car mettre à la charge de l'administration la preuve de la non-réception de la déclaration du contribuable, ce serait lui imposer une preuve négative.

[6] En droit tunisien, l'article 60 du CIR fixe les délais de dépôt des déclarations. « Aux termes de l'article 60 du code, les délais diffèrent selon la qualité du contribuable (personnes physiques ou personnes morales), le mode d'imposition (régime réel ou forfaitaire), la catégorie de revenu (salaires, pensions et autres) et le montant du revenu imposable (inférieur ou supérieur à 1500 dinars). » H.Ayadi, « Droit fiscal IRPPIS, C.E.R.P., Tunis 1996, p.336,337.

[7] C.E. 20/05/1981 n°18361 D.F. 81 n°46 comm. 2056 ; C.E. 17/05/1982 n°19338 et 19339 D.F. 82 n°44 comm.2074 ; C.E. 16/06/1982 n°27018 bis D.F 82 n°44 comm.2071 ; C.E. 22/12/1982 n°27846 D.F. 83 n°16-17 comm.854 ; C.E. 13-05-1987 n°46618 D.F. 87 n°30 comm.1463.

[8] C.E, 21 novembre 1953, Droit fiscal, 1954, n°6, p.12, les conclusions du Commissaire du Gouvernement M. LASRY. Voir aussi Maxime Chrétien, « Chronique de jurisprudence fiscale », R.S.L.F. 1954, p.982.

[9] Or, la taxation d'office, comme on le verra, entraîne un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable. Voir infra, partie I, chap.II, section I.

[10] Selon l'article 47 du C.D.P.F. §2 « La taxation est également établie d'office, en cas de défaut de dépôt par le contribuable, des déclarations fiscales et des actes prescrits par la loi pour l'établissement de l'impôt… ».

[11] La simple allégation selon laquelle l'administration aurait refusé de délivrer ce récépissé ne suffit pas pour renverser la charge de la preuve : C.E. 3/12/1986 n°41389, B. DALBIES, thèse précitée, p.19.

recommandée avec accusé de réception[1]. « Tout autre moyen de preuve est impitoyablement rejeté par la jurisprudence »[2].

Il va sans dire que le contribuable se trouvera désarmé s'il ne s'est ménagé aucune preuve. « De toutes façons, si l'intéressé omet de prendre les précautions élémentaires, il devra s'en prendre d'abord à lui-même de sa négligence ou de l'excès de confiance en les vertus des services administratifs »[3].

Néanmoins, dans un louable souci de préserver les droits des contribuables, « une information appropriée »[4] de ces derniers est nécessaire. Dans l'imprimé de déclaration, on pourrait ajouter, au minimum : n'oubliez pas, soit d'envoyer votre déclaration par la poste avec accusé de réception, soit de déposer votre déclaration auprès du service mais en exigeant un récépissé[5]. « Le conseil est utile car, si la chose est rare, il arrive que les déclarations soient égarées sinon par l'administration postale du moins par l'administration fiscale »[6].

Par ailleurs, en droit français, concernant les déclarations fiscales électroniques via Internet, il convient de souligner que la déclaration en ligne « une fois envoyée, l'internaute recevra immédiatement un accusé de réception horodaté, qui constitue une preuve légale de sa déclaration aux yeux du fisc »[7].

Le droit tunisien, qui ne consacre pas encore la possibilité de transmission d'une déclaration via Internet, consacre toutefois la possibilité de dépôt d'une déclaration sur support électronique[8]. En

---

[1] En droit fiscal français, le décret n°83-1025 du 28/11/1983 précise qu'en matière de procédure administrative non contentieuse, l'administration doit toujours accuser réception des demandes qu'elle reçoit, D.F. 84 n°4 comm.67.

[2] C.E. 11/07/1984 n°34537 R.J.F. 10/84 n°1229 : attestation d'un conseil fiscal indiquant qu'il s'est acquitté dans les délais des obligations de déclaration.

[3] F-P DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p.58.

[4] L'expression est empruntée du professeur AMSELEK, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », (actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980, p.74.

[5] AMSELEK, discussion in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », ibid, p.74.

Selon l'article 45, ann.III, CGI, lorsque le contribuable porte sa déclaration, il peut demander récépissé de son dépôt au service. Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p. 177, 178.

[6] Maxime Chrétien, « Chronique de jurisprudence fiscale », R.S.L.F. 1954, p.982.

[7] Voir document en annexe N°5 de ce mémoire, intitulé « Bercy simplifie la déclaration d'impôts sur le revenu ».

En France, deux nouveaux services sont proposés aux contribuables par l'administration fiscale à partir du 11 mars 2002 : http://www.Impots.gouv.fr et http://www.minefi.gouv.fr , qui permettent de faire une déclaration de revenu en ligne mais aussi de l'envoyer en ligne aux services fiscaux, tout en recevant un *accusé de réception qui fera foi contre l'administration*. Pour assurer la confidentialité des données fournies par les contribuables, le ministère a mis en place un système de certificat électronique qui doit permettre à l'internaute de signer et sécuriser ses transmissions, qui est transmis dès la première connexion. De plus, tout particulier va pouvoir consulter en ligne son dossier fiscal. Ce système doit s'ouvrir progressivement à tout type d'impôt.

[8] Il ne faut pas confondre entre d'une part les déclarations en ligne et d'autre part le dépôt des déclarations fiscales sur support électronique.

-Le droit tunisien consacre, à l'heure actuelle, seulement la déclaration fiscale sur support électronique. Ainsi, L'article 58 de la loi de finances n°2000-98 du 25 décembre 2000 dispose que : « Les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'impôt selon le régime réel peuvent produire les déclarations, listes et relevés comportant des renseignements destinés à l'administration fiscale ou aux services du recouvrement de l'impôt sur supports magnétiques intelligibles pouvant être consultés en cas de besoin, accompagnés de bordereaux de transmission selon un modèle établi par l'administration.

L'application de ce dispositif libère l'intéressé de l'obligation de produire les déclarations, listes et relevés susvisés sur papier. Le champ et les modalités d'application du présent article sont fixés par décret. »

Il s'agit du décret n°2001-2802 du 6 décembre 2001, portant fixation de la procédure de dépôt de déclaration, états ou relevés fiscaux sur support électronique.

effet, les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'impôt selon le régime réel peuvent être autorisées à déposer leurs déclarations fiscales sur support électronique[1]. Se pose alors la question de savoir comment se fait la preuve de ce dépôt ?

Le décret n°2001-2802 du 6 décembre 2001 a fixé la procédure de dépôt de la déclaration fiscale électronique. Il prévoit que le support électronique est déposé auprès du bureau de contrôle compétent. Il est accompagné d'un bordereau de transmission (imprimé administratif). Il donne lieu à un « récépissé d'acceptation provisoire »[2]. Ce récépissé d'acceptation provisoire peut-il constituer un moyen de preuve du respect par le contribuable de ses obligations déclaratives [3] ?

Par ailleurs, il convient de préciser qu'en droit tunisien la technique d'accusé de réception – consacrée expressément concernant les comptabilités informatisées[4]- n'est consacrée qu'implicitement s'agissant du dépôt des déclarations. L'article 59 du C.I.R., qui consacre l'obligation de souscription et de dépôt de déclaration annuelle, ne prévoit pas expressément la technique d'accusé de réception[5]. Toutefois, cette technique peut être dégagée implicitement de l'article 109 du C.D.P.F. selon lequel : « L'abonnement au réseau téléphonique ainsi que la délivrance des permis de construire … sont subordonnés à la production d'une copie de la quittance de dépôt de la dernière déclaration… »[6]. De même, l'article 8 du C.D.P.F. cite le terme « quittance ».

Par ailleurs, on ne voit pas pourquoi le législateur consacre expressément la technique d'accusé de réception concernant les notifications adressées par l'administration au contribuable[7], et

---

Sur la déclaration fiscale électronique, voir : -Mireille ANTOINE, Marc ELOY, Jean-François BRAKELAND, « Le droit de la preuve face aux nouvelles technologies de l'information, aspects techniques et juridiques du transfert et de la conservation des documents », Cahiers du Centre de Recherches Informatique et Droit, Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix de Namur, 1991, p.112 et s. ;

-Patrick MICHAUD, « Le droit de la preuve informatique en comptabilité et fiscalité », in colloque « Informatique, télématique et preuve », du 10 novembre 1995, Les Petit, dues Affiches 29 mai 1996, n°65.

-Paul MARCHAUD, « L'informatique comme mode de preuve en France », Revue juridique et politique 1985, n°1-2.

[1] L'article 58 de la loi de finances n°2000-98 du 25 décembre 2000 pour l'année 2001. Il convient de préciser que cet article a été modifié par la loi de finances pour l'année 2003, n°2002-101 du 17 décembre 2002. L'article 66 de cette nouvelle loi de finances a ajouté à l'article 58 précité le paragraphe suivant : « *Le dépôt sur supports magnétiques des déclarations*, listes et relevés est *obligatoire* pour les contribuables qui tiennent leur comptabilité par des moyens informatiques et dont le chiffre d'affaires brut annuel dépasse un montant qui sera fixé par arrêté du ministre des finances. Les modalités d'application de la présente mesure sont fixées par décret ».

[2] Article 3 du décret du 6 décembre 2001.

[3] La réponse est par la négative. Voir les articles 3 et 4 du décret du 6 décembre 2001 précité.

[4] Selon l'article 62 §2 du C.I.R. « Les personnes qui tiennent leur comptabilité sur ordinateur doivent :

- déposer, contre *accusé de réception*, au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent un exemplaire du programme initial ou modifié sur support magnétique,… ».

Sur la question des comptabilités informatisées voir : Neila CHAABANE, « Le contrôle des comptabilités informatisées en droit fiscal tunisien », in Mélanges en l'honneur de Habib AYADI, C.P.U. 2000, p.331.

[5] L'article 59§I du C.I.R. dispose que : « En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, toute personne soumise à l'un de ces impôts ou dont elle est exonérée est tenue de souscrire selon le modèle établi par l'administration une déclaration annuelle de ses revenus ou bénéfices ou une déclaration de plus-value lorsqu'il s'agit de cas de cessions visées à l'article 27-2 et 3 du présent code et de la déposer à la recette des finances du lieu d'imposition ». Le législateur aurait dû ajouter « ….contre accusé de réception ».

[6] Il convient de préciser qu'avec l'avènement d'un deuxième réseau téléphonique ( opérateur privé), il est nécessaire d'abandonner la condition de production d'une quittance de dépôt de la dernière déclaration.

[7] L'article 10 du C.D.P.F. dispose que «Les demandes et significations de l'administration fiscale… peuvent être notifiées… par lettre recommandée *avec accusé de réception* ». C'est ainsi par exemple s'agissant de la notification de l'avis de vérification approfondie (Art.39 C.D.P.F.), de la notification des redressements (Art.43 C.D.P.F.), de la notification de l'arrêté de taxation d'office (Art. 51 C.D.P.F. ). Faut-il rappeler que c'est l'administration qui supporte la charge de la preuve de l'accomplissement de ces formalités. Le législateur vient

garde le silence s'agissant de la déclaration transmise par ce dernier à l'administration. L'inégalité de traitement entre les deux parties n'est-elle pas liée à la perception que l'on a du contribuable ?

De toute façon, une réforme de la procédure fiscale, prévoyant expressément une procédure d'accusé de réception en matière de dépôt des déclarations, devrait sans doute protéger le contribuable au niveau de la preuve, et rééquilibrer la situation.

Quoi qu'il en soit, lorsque le contribuable est en situation régulière vis à vis de ses obligations déclaratives et comptables, il bénéficie de la présomption d'exactitude de la déclaration et la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale. « C'est dire à quel point le contribuable moyen peut se sentir protégé lorsqu'il a rempli ponctuellement et aussi exactement que possible ses obligations déclaratives et comptables, et qu'il détient les documents justificatifs nécessaires »[1]. Cette affirmation, vérifiable en droit fiscal français, n'est qu'un mythe en droit fiscal tunisien. Le contribuable « honnête » ne peut pas, malheureusement, se sentir protégé puisqu'il y a une généralisation du renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable[2].

---

au secours de l'administration fiscale en lui facilitant l'administration de cette preuve. Sur la question du secours législatif en faveur du fisc en matière d'administration de la preuve, voir infra.Partie II, chap.I.

[1] Yves LHERMET, article précité, p.141.

[2] Peu importe qu'il ait ou non respecté ses obligations déclaratives et comptables. Voir infra, PartieI, chap.II, sectionI.

## CHAPITRE II : LA GENERALISATION DU RENVERSEMENT DE LA CHARGE DE LA PREUVE AU DETRIMENT DU CONTRIBUABLE

Le législateur tunisien, gardant le silence concernant la charge de la preuve incombant à l'administration fiscale, a en plus doté celle-ci de mécanismes lui permettant de renverser la charge de la preuve au détriment du contribuable[1]. « C'est là qu'apparaît le machiavélisme de la procédure fiscale »[2]. Il s'agit du piège de la taxation d'office **(SECTION I)** et du jeu des présomptions légales **(SECTION II)**.

### Section I : Le piège de la taxation d'office

« Introduire la taxation d'office, c'est prendre le risque de présenter une institution particulièrement antipathique du droit fiscal, dont la seule appellation suscite immédiatement des évocations fort désagréables à la conscience des contribuables que nous sommes »[3]. « Cette expression même 'taxation d'office', cette locution d'office traduit bien la passivité de l'intéressé »[4].

---

[1] La volonté législative de renverser la charge de la preuve au détriment du contribuable apparaît aussi dans *le contentieux fiscal pénal :*

**Article 108* : « La charge de la preuve incombe à l'administration pour les infractions prévues par les Articles 94, 98, 99 et 101 du présent code. »

**Article 71* : « Les procès-verbaux relatifs aux infractions fiscales pénales sont établis par deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits qui constituent l'infraction, ces procès-verbaux font foi jusqu'à preuve du contraire. »

Il faut noter que la force probante particulière qui s'attache à ces procès-verbaux « porte atteinte à la présomption d'innocence en opérant un renversement de la charge de la preuve au détriment du prévenu » G. Klein, « La répression de la fraude fiscale : Etude sur le particularisme du droit pénal des impôts », thèse, Nancy II, 1975, p.415.

**Article 72* : « Le procès-verbal constatant l'infraction doit mentionner les indications suivantes :

1- la date, l'heure et le lieu du procès-verbal ;

2- la nature de l'infraction commise ;

3- les nom, prénoms et profession du contrevenant lorsque celui-ci est une personne physique ou la raison sociale et l'adresse lorsque le contrevenant est une personne morale ;

4- les procédures afférentes aux saisies opérées avec description des documents, marchandises et objets saisis ;

5- la signature du contrevenant ou de son représentant ayant assisté à l'établissement du procès-verbal ou la mention, selon le cas, de son absence ou de son refus de signer ;

6- le cachet du service dont relèvent les agents verbalisateurs et les nom, prénoms et signature de ces agents. »

Cet article 72, qui fixe les indications que le procès-verbal doit mentionner, ne contient aucune mention qui concerne les preuves d'infractions dans le procès-verbal.

Ces deux articles entraînent un renversement de la charge de la preuve qui incombe en fait au contribuable, alors même que l'article 108 du C.D.P.F attribue la charge de la preuve à l'administration fiscale. Il s'agit d'une subtile dialectique du législateur qui accorde d'un côté et qui retire de l'autre.

- Voir sur la question de la force probante attachée aux procès-verbaux des agents des impôts :

G. KLEIN, « La répression de la fraude fiscale : Etude sur le particularisme du droit pénal des impôts », thèse, Nancy II, 1975, p.407 à 418 ; Th. AFSCHRIFT, op. cit, p.267-285 et p.407- 418 ; Y. MESTAOUI, « Le contentieux fiscal », juin 1998, p114, 118, 120, 162.

مصطفى بن جعفر، "إثبات الجريمة الجبائية"، الجرائم الجبائية- المعهد الأعلى للقضاء دورة 19/18/17 ديسمبر 1990 تونس.

[2] Conclusions sur l'arrêt du CE, 25 mars 1983, req. n.34, D.F. 1984, n°14, comm. 694.

[3] Paul AMSELEK, rapport général introductif, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », op. cit, p.19.

[4] Ibid., p. 22.

La législation fiscale, tout en utilisant l'expression taxation d'office[1], n'en donne aucune définition. En l'absence de définition législative, la doctrine définit la taxation d'office comme étant « une procédure qui permet à l'administration de fixer unilatéralement les bases de l'imposition. Elle se caractérise essentiellement par deux traits :

- l'imposition est établie par l'administration en marge de toute procédure contradictoire[2] ;

- le contribuable perd le bénéfice de la présomption d'exactitude attachée à sa déclaration. Il lui appartient, s'il veut contester les bases d'imposition, de faire la preuve de son exagération devant le juge de l'impôt »[3].

Ainsi, en matière de taxation d'office, il y a renversement de la charge de la preuve. « La preuve qui lors du contrôle, incombait à l'administration[4] pèse désormais sur le contribuable »[5]. Il s'agit bien, ici, d'une charge de la preuve devant le juge[6].

La doctrine est unanime à présenter la taxation d'office comme une institution du droit fiscal jouant le rôle de « sanction » du non-respect par le contribuable de l'obligation de coopérer avec l'administration à laquelle il est tenu dans le cadre du système de la déclaration contrôlée[7].

Une procédure aussi « antipathique », vu son caractère unilatéral, ses conséquences rigoureuses et son rôle de « sanction », devrait normalement être exceptionnelle. Or, en droit tunisien, la taxation d'office, par la généralité de ses cas d'ouverture, entraîne la généralisation du renversement de la charge de la preuve et la mise en échec injustifiable de la présomption d'exactitude de la déclaration **(paragraphe I).** Par ailleurs, la taxation d'office, par son caractère d'acte administratif[8]exclusivement unilatéral, place automatiquement le contribuable qui la conteste en position de demandeur ce qui entraîne la méconnaissance de la notion de demandeur effectif **( paragraphe II ).**

---

[1] La taxation d'office est régie par les articles 47 à 52 du C.D.P.F..

[2] Cela signifie que la taxation d'office « exclut toute obligation pour l'administration de dialoguer avec le contribuable, de prendre son avis ». P. AMSELEK, ibid., p.21.

Le commissaire du gouvernement MANDELKERN, à partir d'une analyse de la notion d'« action d'office », a montré que le terme taxation d'office vise la situation dans laquelle *un droit d'action unilatérale, exclusif de la procédure contradictoire, est ouvert à l'administration.*

C.E. 23 janvier 1974, req. 84802, concl. MANDELKERN, D.F. 1974, n°16, comm. 478.

[3] Habib AYADI, « Droit fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1989, p.488.

[4] « L'on sait que, puisque la déclaration du contribuable bénéficie d'une présomption d'exactitude, il appartient à l'administration de prouver son inexactitude ». H. AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », op. cit, p.243. Voir sur ce point, supra, Partie I, Chap.I., Sect.I et II.

[5] H.AYADI, ibid., p.243

[6] Aux termes de l'article 65 du C.D.P.F. : « le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition ». Cet article 65 règle la question de la charge de la preuve au niveau juridictionnel. En effet, il figure dans le titre II du C.D.P.F. intitulé « droits de recours juridictionnels en matière fiscale », au sein du chapitre 1er consacré au « contentieux de l'assiette de l'impôt ».

[7] Voir dans ce sens Paul AMSELEK, rapport général introductif, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », op. cit, p.32. Voir dans le Même sens, M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse précitée, p. 51.

[8] La taxation d'office est prise sous la forme d'un arrêté ministériel. La taxation d'office est établie au moyen d'un arrêté motivé par le ministre des finances ou par la personne déléguée par ledit ministre à cet effet.

**Paragraphe I : La taxation d'office et la mise en échec injustifiable de la présomption d'exactitude de la déclaration**[1]

Que la taxation d'office, en droit tunisien, entraîne un renversement de la charge de la preuve et une perte du bénéfice de la présomption d'exactitude de la déclaration, cela n'a en soi rien d'étonnant et rien d'original. D'ailleurs, la solution est retenue dans plusieurs pays[2]. Mais, le danger en droit tunisien réside dans la notion même de « contribuable taxé d'office ». La délimitation de cette notion est très importante puisqu'elle conditionne le renversement de la charge de la preuve. Toute extension de cette notion entraîne une extension du renversement et vice versa.

La dévolution de la charge de la preuve résulte de la seule circonstance que le contribuable se trouve taxé d'office. Or, en droit fiscal tunisien, les cas de recours à la taxation d'office sont très généraux **(A)**, de sorte que le renversement de la charge de la preuve devient général, et constitue le principe. A cela s'ajoute le fait que le rejet de comptabilité –dont l'utilisation est étroitement liée à la procédure de taxation d'office[3]- demeure une notion ambiguë **(B).**

**A- La généralité des cas d'ouverture de la taxation d'office**

Si en droit fiscal français la taxation d'office se caractérise par son caractère exceptionnel[4], il n'en est pas ainsi en droit tunisien. Conformément aux dispositions de l'article 47 du C.D.P.F., l'administration peut recourir à la taxation d'office non seulement en cas de défaut de dépôt de déclaration (a), mais aussi en cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats de la vérification fiscale préliminaire ou approfondie[5] (b).

**a- La taxation d'office en cas de défaut de dépôt de déclaration**[6]

Selon l'article 47 §2 du C.D.P.F. : « La taxation est également établie d'office, en cas de défaut de dépôt par le contribuable, des déclarations fiscales et des actes prescrits par la loi pour

---

[1] La perte du bénéfice de la présomption d'exactitude de la déclaration et le renversement de la charge de la preuve -conséquences inhérentes à la taxation d'office- sont liées normalement au non-respect par le contribuable de ses obligations déclaratives et comptables. Toutefois, en droit tunisien la taxation d'office peut atteindre des contribuables en situation régulière. D'où une mise en échec injustifiable de la présomption d'exactitude de la déclaration.

[2] La France : selon l'article L.193 du livre des procédures fiscales « Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office, la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition ».

La Belgique : l'article 352 du code des impôts sur les revenus de 1992 dispose que « Lorsque le contribuable est taxé d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef lui incombe ».

[3] Habib AYADI, « Droit fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1989, p.489.

[4] « L'article 65 du L.P.F., crée pour introduire la section V réservée aux procédures d'imposition d'office, présente l'intérêt de rappeler que ces procédures, dérogatoires au droit commun, sont limitativement énumérées par la loi » LPF annoté p.160.

La charte du contribuable française, p.15 prévoit que « dans le cas général, il s'agit de la procédure de redressement contradictoire….

Dans des cas très limités, des procédures d'office ou exceptionnelles peuvent être utilisées ».

[5] L'article 47 cite aussi le cas de défaut de réponse aux résultats de la vérification fiscale.

[6] Ce type de manquement a en Tunisie une ampleur relativement importante, ce qui dénote à la fois d'une incompréhension du contribuable de ses obligations fiscales, et d'une certaine résistance des contribuables à l'impôt. Voir les chiffres avancés par le ministre des finances dans le cadre des débats parlementaires relatifs au projet du code des droits et des obligations fiscales, J.O.R.T. débats de la chambre des députés, 26 juillet 2000, n°39, p.1889. Voir Slim KAMOUN, « La taxation d'office », in Colloque, « Le code des droits et des procédures fiscaux », colloque organisé par l'A.T.D.F., la faculté de droit de Sfax et le conseil régional de l'ordre des avocats de Sfax, le 18 et 19 avril 2001 à Syphax, Sfax, p.12. R.J.L. 2002, n°2, spécial fiscal, p. 9-50.

Le ministre des finances, dans les discussions de la loi de finances 2002 a estimé que plus de 40% des contribuables ne payent pas leur impôt ou ne le font pas dans les délais requis.

l'établissement de l'impôt, et ce, dans un délai maximum de trente jours à compter de la date de sa mise en demeure, conformément aux procédures prévues par l'Article 10 du présent code ». La taxation d'office sanctionne dans ce cas un contribuable défaillant qui n'a pas respecté ses obligations de dépôt de déclaration ou de tenue de comptabilité[1]. Ce cas de taxation d'office appelle deux observations.

D'une part, la taxation d'office est justifiable dans ce cas. Elle joue ici son rôle naturel, celui de sanctionner le non-respect par le contribuable de ses obligations déclaratives[2]. En effet, dans un système fiscal essentiellement fondé sur la participation active du contribuable à la détermination de la base imposable, il est fondamental de sanctionner le défaut ou le retard dans le dépôt de la déclaration[3]. « L'absence de toute sanction enlèverait une partie de son efficacité au système de la déclaration contrôlée et pourrait conduire à une situation dans laquelle il serait particulièrement délicat pour l'administration de prouver l'exactitude des bases retenues pour l'imposition faute de déclaration »[4]. Le défaut de dépôt de déclaration constitue une « défaillance manifeste ».

D'autre part, ce cas de taxation d'office correspond bien à la notion de taxation d'office. La taxation d'office est établie, unilatéralement, en marge de toute procédure contradictoire[5]. Selon l'article 49 du C.D.P.F.: « Dans le cas prévu par le deuxième paragraphe de l'Article 47 du présent code, la taxation est établie nonobstant les procédures prévues par les Articles 43 et 44 du présent code »[6].

---

1 Selon le texte : la taxation est également établie d'office, en cas de défaut de dépôt par le contribuable, des déclarations fiscales et des actes prescrits par la loi pour l'établissement de l'impôt.

**2 Cette taxation d'office « sanctionne une faute du contribuable, et plus précisément une défaillance dans l'accomplissement de son devoir de collaborer avec l'administration ».**

P. AMSELEK, rapport général introductif, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », op. cit., p.32.

3 Le retard dans le dépôt d'une déclaration est assimilé à un défaut de déclaration.

4 Sophie LAMBERT-WIBER, thèse précitée, p.247.

5 Selon la note commune 10/2002, la taxation d'office prévue par le §2 de l'article 47 est établie selon des « *procédures simplifiées* », c'est-à-dire « sans respecter les procédures relatives à la notification des résultats de la vérification et à la discussion de ces résultats avec le contribuable » ; Note commune n°10/2002 relative au commentaire des dispositions des articles 47 à 52 du code des droits et procédures fiscaux relatives à la taxation d'office. Voir annexe n°3 de ce mémoire.

Il convient de préciser que la privation de la procédure contradictoire est logique dans ce cas. En effet, la doctrine est unanime sur le fait que l'utilisation d'une procédure de redressement contradictoire suppose le dépôt préalable d'une déclaration. Voir dans ce sens Dalbies BERANGERE, thèse précitée, p.189.

La jurisprudence française a eu souvent l'occasion de rappeler que les garanties de la procédure contradictoire ne s'appliquent pas aux contribuables qui font l'objet d'une procédure d'office. A titre d'exemple : C.E. 24/07/1981, n°16888, 16889 et 16890, D.F. 1981, n°51, comm.2309, conclusions RIVIERE ; C.E. 26/06/1987, n°49407, R.J.F. 8-9/87, n°877.

6 Ces deux articles concernent la procédure contradictoire :

-Article 43 : L'administration fiscale notifie au contribuable, par écrit, les redressements relatifs à sa situation fiscale. La notification s'effectue conformément aux procédures prévues par l'Article 10 du présent code.

La notification comporte notamment :

- la nature de la vérification fiscale dont a fait l'objet le contribuable ;
- les chefs de redressements et la méthode retenue pour l'établissement des nouvelles bases d'imposition ;
- le montant de l'impôt exigible ou les rectifications du crédit d'impôt, du report déficitaire et des amortissements régulièrement différés ;
- les pénalités exigibles ;
- l'invitation du contribuable à formuler ses observations, oppositions et réserves relatives aux résultats de la vérification, dans un délai de trente jours à compter de la date de la notification.

-Article 44 : Le contribuable doit répondre par écrit aux résultats de la vérification fiscale, dans un délai de trente jours à compter de la date de la notification.

**b- La taxation d'office en cas de désaccord sur les résultats de la vérification fiscale**

Selon l'article 47 §1 du C.D.P.F. « La taxation est établie d'office en cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats de la vérification fiscale préliminaire ou approfondie prévues par l'Article 36 du présent code, ou lorsque ces résultats n'ont pas fait l'objet d'une réponse écrite dans le délai prévu par l'Article 44 du présent code ». Dans ce cas, la taxation d'office est infligée à l'encontre d'un contribuable qui a déposé sa déclaration et qui a fait l'objet d'une vérification fiscale au terme de laquelle il y a eu un « désaccord » entre l'administration et le contribuable. Il s'agit d'une taxation d'office précédée d'une procédure de redressement contradictoire. Ce cas de taxation d'office appelle trois observations :

La première observation est d'ordre terminologique. La qualification de taxation d'office dans ce cas est inadéquate et jette la confusion sur le concept même de taxation d'office. En effet, comme on l'a déjà précisé, ce qui caractérise la taxation d'office c'est qu'elle est établie en marge de toute procédure contradictoire. Un commissaire du gouvernement, à partir d'une analyse de la notion d'« action d'office », a montré que le terme taxation d'office vise la situation dans laquelle un droit d'action unilatérale, exclusif de la procédure contradictoire, est ouvert à l'administration[1].

A cet égard, on ne peut que condamner l'usage terminologique équivoque de la notion de taxation d'office. Le législateur tunisien emploie le terme taxation d'office pour désigner deux sortes de redressements. Le redressement contradictoire[2] et le redressement unilatéral[3]. Cette confusion terminologique entre la procédure contradictoire et celle d'office est dangereuse pour les droits des contribuables. Il ne s'agit pas d'une simple querelle de mots. En réalité, l'emploi du terme taxation d'office dans ce cas fonctionne comme un « piège » qui sert à étendre les conséquences sévères de cette procédure unilatérale[4] à des contribuables qui bénéficiaient normalement de la procédure de redressement contradictoire.

En droit fiscal français, le contribuable qui a déposé sa déclaration bénéficie de la présomption d'exactitude de la déclaration et de la mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire[5]. Cette procédure offre une garantie précieuse au profit du contribuable : il s'agit de l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale, en cas de contentieux ultérieur[6].

---

[1] CE 23 janvier 1974, req. 84802, concl. MANDELKERN, D.F. 1974, n°16, comm. 478.

D'ailleurs, en droit fiscal français, l'article L.56 du L.P.F. dispose clairement que « la procédure de redressement contradictoire n'est pas applicable :

4 - Dans les cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition ».

[2] Le cas prévu par l'aricle 47 §1 du C.D.P.F.

[3] Le cas prévu par l'article 47§2 du C.D.P.F.

[4] Faut-il rappeler que ces conséquences sévères sont : la perte du bénéfice de la présomption d'exactitude de la déclaration et le renversement de la charge de la preuve.

[5] Selon l'article L.55 du L.P.F. « sous réserve des dispositions de l'article L56, lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts, *les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure de redressement contradictoire* définie aux articles L57 à L 61A ».

[6] Selon l'article L.192 du L.P.F. « lorsque l'une des commissions visées à l'article L.59 est saisie d'un litige ou d'un redressement, *l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation*, quel que soit l'avis rendu par la commission ».

Il convient de souligner que l'article L.192 du L.P.F. « ne concerne a priori que le cas où la commission départementale a été saisie. Mais il est vrai que cet article peut se lire comme exprimant la règle, plus générale, suivant laquelle la preuve du bien-fondé d'un redressement incombe en principe à l'administration dès lors que ce redressement est contesté. » M. le commissaire du gouvernement J. Arrighi de Casanova, Conclusions sur C.E. 20 mai 1998, req. n°159877, Sté Veticlam, D.F. 1998, n°44, comm. 979, p.1390.

Malheureusement, la législation tunisienne, contrairement au droit français, ne consacre pas une distinction claire entre la procédure de redressement contradictoire et celle de la taxation d'office en réservant à chacune des caractères propres et des conséquences différentes au niveau de la charge de la preuve[1]. En droit tunisien, on peut parler d'une « consécration amputée » [2] de la procédure contradictoire.

La deuxième observation concerne le motif du recours à la taxation d'office. Selon l'article 47 §1 du C.D.P.F., la taxation d'office est établie « en cas de désaccord » entre le contribuable et l'administration sur les résultats de la vérification fiscale. Le terme « en cas de désaccord » est très général, « c'est en fait un fourre-tout, on peut tout y mettre »[3]. Est-il nécessaire de rappeler que les dispositions trop générales et imprécises doivent être évitées du moment où elles ne font que conférer à l'administration un pouvoir discrétionnaire trop large[4]. En effet, il serait facile à l'administration fiscale de provoquer la taxation d'office et le renversement de la charge de la preuve au nom d'un désaccord sur les résultats de la vérification. Or, comme l'a précisé un auteur français, depuis 1962, « la taxation d'office, fondée sur une évaluation indirecte de la matière imposable, ne saurait être appliquée de façon générale : son rôle est tout naturellement celui d'une sanction contre les contribuables défaillants »[5]. « La taxation d'office est une procédure d'exception[6] à l'intérieur du droit fiscal qui lui-même un droit d'exception, un 'droit odieux' »[7].

La troisième observation concerne le rôle de la taxation d'office en droit fiscal tunisien. Celle-ci ne joue pas son rôle naturel, celui d'une sanction contre un contribuable défaillant. Mais elle pèse comme une « menace » contre un contribuable qui n'aurait pas abouti à un accord avec l'administration au terme de la procédure contradictoire. A cet égard, elle peut conduire à sanctionner un contribuable « honnête », en situation régulière vis à vis de ses obligations déclaratives et comptables, mais qui a eu « le tort » de ne pas accepter les résultats de la vérification fiscale préliminaire[8] ou approfondie.

Il est regrettable que le législateur tunisien ait conféré à l'administration fiscale « l'arme » de la taxation d'office, « sans se préoccuper de savoir si, à l'image d'une arme chimique ou d'une bombe atomique, l'arme ne détruit pas des innocents en même temps que les coupables. La fin justifie-t-elle les moyens ? La lutte contre la fraude fiscale doit-elle détruire, en même temps, le bon grain et l'ivraie » [9]?

Il regrettable aussi que le législateur -à travers l'article 65 du C.D.P.F.- consacre une solution générale selon laquelle le contribuable taxé d'office supporte la charge de la preuve en cas de contestation. Le législateur tunisien, et aussi étonnant que cela puisse paraître, n'a pas réservé un traitement différentiel selon que le contribuable a ou non respecté ses obligations déclaratives. Il

---

[1] Voir le tableau précité résumant les règles d'attribution de la charge de la preuve en droit fiscal français, annexe n°4 de ce mémoire.

[2] Rym BEJAOUI, « Les apports du code des droits et des procédures fiscaux en matière des procédures de contrôle et d'imposition », mémoire D.E.A. en droit des affaires, Faculté des Sciences Juridiques, politiques et sociales Tunis II, 2000-2001, p.112 et s.

[3] Mahmoud MTIR, « La taxation d'office en droit fiscal tunisien : comparaison des dispositions du code de l'IRPP et du CDPF », R.C.F., n°57, 2002, p. 71.

[4] Fayçal DERBEL, « Comptabilité et vérification fiscale », R.C.F., n°49, 2000, p.40.

[5] F-P DERUEL, « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F., 1962, n°37, p.48.

[6] En droit français, l'article 65 du L.P.F., crée pour introduire la section V réservée aux procédures d'imposition d'office, présente l'intérêt de rappeler que ces procédures, dérogatoires au droit commun, sont limitativement énumérées par la loi.

La charte du contribuable française, p.15 prévoit que « dans le cas général, il s'agit de la procédure de redressement contradictoire….

Dans des cas très limités, des procédures d'office ou exceptionnelles peuvent être utilisées.».

[7] Paul AMSELEK, rapport général introductif, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », op. cit., p.19.

[8] Il convient de préciser que la taxation d'office suite à une vérification préliminaire, qui est une nouveauté apportée par le C.D.P.F., constitue un élargissement dangereux des cas d'ouverture de la taxation d'office.

[9] Patrick SERLOOTEN, « Etude critique du statut fiscal du conjoint salarié du commerçant », in mélanges offerts à André COLOMER, p.443, 444.

n'est pas exagéré d'affirmer que si le renversement de la charge de la preuve au contribuable se justifie en cas de défaut de dépôt de déclaration, il demeure, à notre sens, critiquable en cas d'existence d'une déclaration.

La généralisation du renversement présente le désavantage de traiter à parité les contribuables remplissant correctement leurs obligations fiscales et ceux qui sont défaillants. L'alignement des régimes est critiquable.

Le remède à cette situation critiquable reposerait sur deux axes essentiels : d'une part, la nécessité d'une distinction, au niveau de la charge de la preuve, entre le défaut de déclaration et l'existence de la déclaration **(1)** ; et d'autre part, la nécessité de la reconnaissance d'une charge de la preuve incombant à l'administration fiscale devant le juge **(2).**

**1- La nécessité d'une distinction, au niveau de la charge de la preuve, entre le cas de défaut de déclaration et celui de l'existence de la déclaration**

Normalement, le recours à la procédure de taxation d'office devrait entraîner des conséquences spécifiques selon que le contribuable a fait ou non sa déclaration[1]. Le contribuable ayant déposé sa déclaration, celle-ci étant présumée sincère, la charge de la preuve contraire doit incomber à l'administration. En revanche, s'il a omis de déposer sa déclaration, il supportera la charge de la preuve à titre de sanction. Plusieurs raisons militent en faveur d'une telle différence de traitement.

D'abord, il est choquant qu'un contribuable qui n'a pas fait de déclaration soit traité de la même manière que celui qui a produit sa déclaration. D'ailleurs, comme l'a affirmé Aristote « l'égalité est plus parfaite si l'on traite inégalement les choses inégales ».

Ensuite, le respect volontaire et spontané de la loi fiscale implique une nette distinction entre les contribuables qui respectent la loi fiscale et ceux qui ne la respectent pas[2].

En plus, l'adéquation entre le manquement et la sanction exige une telle distinction. Selon l'heureuse expression de Maurice COZIAN : « la meilleure fraude, c'est encore la fraude par abstention[3]. L'individu qui envoie une déclaration biscornue, cela saute aux yeux. Il en va tout différemment avec l'individu qui, au contraire, reste dans l'ombre, qui ne bouge pas une année, deux années, trois années ; de temps en temps, évidemment, il y a un réveil, mais je crois que la fraude la plus difficile à déceler reste l'abstention »[4]. Ainsi, « le défaut de déclaration constitue une faute plus grave que le fait de tromper le fisc dans sa déclaration ! Dans ce dernier cas, en effet, la bonne foi reste présumée »[5] et c'est à l'administration fiscale de prouver l'inexactitude de la déclaration.

---

[1] Habib AYADI, « Droit fiscal », 1989, p. 488.

[2] « Analyse comparative des administrations fiscales, rapport de l'inspection générale des finances, in les notes bleues de Bercy, n°167, 1999, p.2. » ; Néji Baccouche, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : Le cas tunisien », in journées de l'entreprise 9 et 10 novembre 2001, Port El Kantaoui, édition préliminaire p.96 et s.

[3] D'ailleurs, le droit fiscal belge limite le recours à la taxation d'office aux cas *d'abstention*. Selon *l'article 351* du code belge des impôts sur les revenus de 1992 : « l'administration peut procéder à la taxation d'office…*dans les cas où le contribuable s'est abstenu* :

-Soit de remettre une déclaration dans les délais prévus par les articles 307 à 311 ou par les dispositions prises en exécution de l'article 312 ;

- Soit d'éliminer, dans le délai consenti à cette fin, le ou les vices de forme dont serait entachée sa déclaration ;
- Soit de communiquer les livres, documents ou registres visés à l'article 315
- Soit de fournir dans le délai les renseignements qui lui ont été demandés en vertu de l'article 316 ;
- Soit de répondre dans le délai fixé à l'article 346 à l'avis dont il y est question.».

Voir en annexe n°1 de ce mémoire, extraits du code belge des impôts sur les revenus ( C.I.R. 92 ).

[4] M. COZIAN, discussion in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », op. cit, p.75.

[5] Vincent NOUZILLE, « Comment éviter les nouveaux pièges du fisc ? », L'express du 17/02/2000, www.lexpress.fr/info/economie/dossier/fisc/dossier.asp.

Par ailleurs, l'esprit de la législation fiscale tunisienne conforte la distinction préconisée. A plusieurs reprises, le législateur consacre un traitement différentiel selon que le contribuable a ou non déposé sa déclaration. Un régime plus rigoureux est réservé au contribuable qui n'a pas fait de déclaration. Ainsi en est-il concernant les délais de la prescription[1], les sanctions fiscales[2], etc. Faut-il aussi rappeler l'avis du conseil économique et social qui a insisté sur la nécessité « d'encourager les contribuables transparents et qui déposent leurs déclarations dans les délais »[3].

Enfin, la raison principale -d'une distinction, au niveau de la charge de la preuve, entre le contribuable qui a respecté ses obligations déclaratives et le contribuable défaillant- demeure le respect de la présomption d'exactitude de la déclaration. Une telle présomption devrait commander l'attribution de la charge de la preuve. La logique du système déclaratif, qui repose sur la confiance, impose une telle solution. A cet égard, « il n'est pas sain d'entretenir une suspicion constante envers le citoyen, ni surtout de lui faire entendre qu'il serait digne de confiance alors que les règles de l'impôt démontrent le contraire »[4].

**2- La nécessité de la reconnaissance d'une charge de la preuve incombant à l'administration fiscale devant le juge**

L'article 65 du C.D.P.F. dispose que : « le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition ». Cet article laisse croire que devant le juge fiscal la charge de la preuve incombe toujours au contribuable taxé d'office. En effet, il n'y a aucune allusion législative à une quelconque obligation de preuve reposant sur l'administration[5]. Néanmoins, plusieurs raisons militent en faveur d'une reconnaissance d'une charge de la preuve incombant à l'administration fiscale devant le juge **(2-1)**, ce d'autant que la jurisprudence tunisienne consacre une telle solution **(2-2)**.

**2-1- Les justifications d'une charge de la preuve incombant à l'administration devant le juge**

La première raison est que l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale, lors du contrôle, doit se poursuivre lors de l'exercice d'un recours contentieux. En effet, « il existe incontestablement une continuité dans la charge de la preuve, continuité qui anime le contentieux fiscal »[6]. Celle-ci repose sur l'extension de la présomption d'exactitude de la déclaration au niveau juridictionnel[7].

L'arrêté de taxation d'office, établi en cas de désaccord sur les résultats de la vérification fiscale, ne doit pas créer une présomption d'inexactitude de la déclaration au profit de l'administration. La déclaration du contribuable est présumée exacte, c'est à l'administration qui la conteste d'en prouver son inexactitude aussi bien lors du contrôle que devant le juge. L'administration se trouve du point de

---

[1] Voir les articles 19 et 20 du C.D.P.F.

Selon l'article 19, le délai de la prescription est de 4 ans pour les impôts déclarés.

Selon l'article 20 « le délai prévu par l'article 19 est porté à dix ans pour les impôts non déclarés… ».

[2] Voir à titre d'exemple les articles 89 et 91 du C.D.P.F.

[3] L'avis du conseil économique et social concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F. (1998 Inédit ), p.3. Avis précité, voir supra, p.24.

[4] Christophe DE LA MARDIERE, « La déclaration fiscale », R.F.F.P., 2000, n°71, p.144.

[5] Ceci bien entendu mis à part l'article 108 du C.D.P.F. attribuant la charge de la preuve à l'administration fiscale dans le contentieux fiscal pénal et dont a précisé la portée, voir supra, chapitre II.

[6] M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, Bordeaux, 1975, p.61.

[7] Le législateur aurait dû étendre la présomption d'exactitude de la déclaration au stade juridictionnel, en faisant supporter à l'administration fiscale la charge de la preuve, devant le juge, de l'inexactitude des déclarations. Et ce par analogie à son attitude en matière de conciliation. En effet, le législateur a introduit dans le C.D.P.F. (article 60) la conciliation obligatoire dans le stade juridictionnel. Il a supprimé la phase de conciliation qui était consacrée au niveau pré-juridictionnel. (la commission de conciliation).

vue du régime de la preuve, dans la même situation que s'il n'y avait pas eu d'arrêté de taxation d'office[1].

Ainsi, la preuve juridictionnelle devrait être commandée par la présomption d'exactitude de la déclaration. Devant le juge, la charge de la preuve devrait être répartie en fonction de la présomption d'exactitude de la déclaration. Ne perdrait le bénéfice de cette présomption que le contribuable taxé d'office pour défaut de déclaration. En revanche, le contribuable taxé d'office pour simple désaccord avec l'administration fiscale sur les résultats de la vérification, devrait continuer à bénéficier de cette présomption.

Ensuite, le statut constitutionnel de l'impôt, qui a comme corollaire pas d'imposition légale sans matière imposable, sans fait générateur, rend indispensable la reconnaissance d'une charge de la preuve incombant à l'administration fiscale. En effet, « admettre que l'administration puisse taxer un contribuable sans être en mesure d'établir avec certitude et objectivité l'existence et le montant de la matière imposable serait admettre le risque d'une imposition sans fait générateur, c'est-à-dire contraire à la constitution et à la loi : entre le risque d'une imposition illégale et celui d'un impôt non perçu, il faut courir le second parce que personne n'a le droit de courir l'autre »[2].

Par ailleurs, l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale devant le juge aurait l'avantage de faire respecter la règle fondamentale selon laquelle « le doute bénéficie au contribuable et joue contre le fisc »[3]. Or, en attribuant la charge de la preuve au contribuable « on aboutit pratiquement au renversement de la formule de Modestin -in dubio contra fiscum -, puisqu'en cas de doute, le juge fiscal doit débouter le contribuable à qui ce doute est imputable[4] parce qu'il ne rapporte point la preuve requise par la législation »[5].

D'un autre côté, l'article 554 du C.O.C. dispose que : « Celui qui a les avantages a les charges et les risques ». Par application de ce principe, l'administration doit supporter la charge de la preuve, puisqu'elle dispose des prérogatives de la puissance publique. (Celles-ci sont des avantages).

Plus loin encore, les articles qui confèrent à l'administration des moyens de preuve[6] supposent d'une manière implicite que celle-ci ait la charge de la preuve. En effet, « on ne voit pas pourquoi un texte légal préciserait les modes de preuve que doit utiliser une partie, si cette partie n'avait pas la charge de celle-ci »[7].

A tout cela s'ajoute le fait que l'administration fiscale soit le véritable demandeur[8]. Or, il y a un principe selon lequel « la charge de la preuve incombe au demandeur »[1].

---

1 Cette solution est consacrée en droit fiscal comparé :

-En droit français, Robert HERTZOG a précisé qu' « en cas de désaccord sur les chiffres retenus par l'administration, c'est à celle-ci de faire la preuve de leur exactitude devant les organismes où sera porté ce différent, commission administrative ou juridiction ». R. HERTZOG, « La réforme du contentieux fiscal : l'assouplissement et la simplification des procédures contentieuses », article précité, p. 241, 242.

- En droit belge, la cour de cassation a décidé que : « l'envoi de l'avis rectificatif ne crée aucune présomption d'inexactitude de la déclaration au profit du fisc. Si l'administration établit l'imposition sur la base du chiffre supérieur notifié au contribuable, malgré le désaccord de celui ci, elle devra prouver le bien-fondé de la cotisation en cas de réclamation ». Cass. 20 mai 1958 ; C.L. LOUVEAUX, « La preuve en matière d'impôts directs », Bruylant, Bruxelles 1970, p. 55.

2 F.P. DERUEL, « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F. 1962, n°37, p. 44.

3 D'ailleurs, le T.A. a consacré cette règle en matière d'interprétation des textes fiscaux : T.A. 11 mars 1982, req. n°145 : « Tout texte fiscal ambigu ou imprécis doit être interprété *en faveur du contribuable ».*

4 C'est le risque de la preuve inhérent à la charge de la preuve.

5 Jean WILMART, « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », mélanges en hommage à Léon Graulich, Liège 1957, p.185.

6 A titre d'exemple, l'article 6, 38 du C.D.P.F. Voir infra, partie II, chapitre I, section II.

7 Thierry AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Bruxelles, Larcier 1998, p.69.

8 Voir infra, partie I, chapitre II, section I, paragraphe 2.

D'un autre côté, le respect de la présomption d'innocence exige que l'administration supporte la charge de la preuve de la « culpabilité » du contribuable. « En quelque sorte, quand c'est le contribuable qui supporte la charge de la preuve, il ressemble à l'inculpé innocent, présumé coupable, pour péché originel collectif de fraude sans la grâce de l'intime conviction, et encore moins de la grâce elle-même »[2].

Par ailleurs, « les faits qui doivent être prouvés sont seulement ceux qui sont allégués ». « Le contribuable n'a aucune raison d'alléguer qu'il a perçu des revenus » [3], il a d'ailleurs intérêt à en nier l'existence. Or, selon le principe « Ei incumbit probatio qui dicit non qui negat : la preuve incombe à celui qui allègue, non à celui qui nie »[4]. Dès le moment où c'est l'administration qui entend procéder à une imposition, il lui revient d'alléguer que des revenus ont été perçus. Si la preuve incombait au contribuable, il devrait alléguer qu'il n'a pas perçu de revenu ou du moins qu'il n'en a pas perçu au-delà d'un certain montant[5]. Or, il s'agit là de la preuve d'un fait négatif, difficile voire impossible.

### 2-2- La position de la jurisprudence tunisienne

La nécessité d'une attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale trouve un écho favorable chez la jurisprudence tunisienne.

D'une part, le T.A. a décidé, à juste titre, que le contribuable ne peut être tenu de la preuve négative, par exemple qu'il n'a pas exercé une activité imposable. En effet, pour les personnes qui soutiennent qu'elles n'ont exercé aucune activité, la charge de la preuve relative à l'exercice de l'activité soumise à imposition pèse sur l'administration[6].

---

[1] Article 420 du C.O.C.

[2] Gilles AMEDEE-MANESME, « La charge de la preuve », article précité, p.119.

[3] Thierry AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.68.

[4] Boyer Laurent, Roland, « Adages du droit français », op. cit., p.197.

F. BOULANGER, « Réflexions sur le problème de la charge de la preuve », Rev. trim. dr. civ. 1966, p. 737.

[5] Thierry AFSCHRIFT, op. cit, p.68.

[6] -T.A., 19 février 1990, req. n°823, recueil des arrêts du T.A., 1988-1989-1990, E.N.A., p. 299 :

"حيث أن عبء الإثبات وإن كان محمولا على المطلوب بالأداء عملا بأحكام الفصل 59 من مجلة الباتيندة، إلا أن مطالبته بإثبات عدم قيامه بنشاط معين يؤدي إلى دفعه للاستدلال السلبي هذا بالإضافة إلى أن لا شيء بالملف يفيد المحكمة في معرفة العنصر المادي الذي اعتمدته الإدارة لإثبات ممارسة المعقب للنشاط المذكور والحال أن فقه قضاء هذه المحكمة استقر على وجوب التنصيص بالملف الجبائي على كل القرائن الواقعية والقانونية المعتمدة من قبل الإدارة وعليه فإن القرار المنتقد يغدو في ضوء ما تقدم معيبا بتحريفه للوقائع وبالتالي جديرا بالنقض".

Voir sur cet arrêt Salah REZGUI, «Procédures et contentieux fiscal de l'assiette : de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, de la T.V.A., Publications de l'Imprimerie Officielle de la République Tunisienne, 2000, p.23.

-T.A., 10 mai 1993, req. n°1055 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

" وحيث يتضح بالرجوع إلى أوراق القضية أن جهة الإدارة عوض أن تؤسس قرار التوظيف المتخذ ضد المعقب على قرائن واقعية ثابتة، عمدت إلى مطالبة المعني بالأمر لتقديم البرهان السلبي الذي يفيد عدم كرائه لمحله الكائن بنهج بوغرطة تونس".

-T.A. 25 avril 1994, req. 1173 ( inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

**"حيث تمسك المعقب بأن قرار اللجنة الخاصة لتوظيف الأداء لم يكن في طريقه حينما ساير الإدارة التي اعتبرته فلاحا والحال أنه لم يقم بأي نشاط من هذا القبيل و ليس باستطاعته إقامة الدليل على ذلك بالحجة السلبية.**

*(i) وحيث ذكرت الإدارة في تقاريرها الكتابية بأن المعني بالأمر لم يقم الحجة التي تنفي صفته كفلاح، مسايرة بذلك ما انتهت إليه محكمة الموضوع التي ركزت قرارها على عجز المطلوب بالأداء عن إثبات أنه ليس بفلاح.*

و حيث يتضح بالرجوع إلى القرار المنتقد أن اللجنة الخاصة لتوظيف الأداء عوض أن تؤسس قرارها على عناصر ثابتة، فإنها اعتمدت طريقة التعجيز لأن المطلوب بالأداء لا يمكنه الإتيان ببرهان سلبي".

-T.A., 14 novembre 1994, req. n°1214 ( inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

"حيث بالرجوع إلى أوراق الملف يتبين أن الطاعن أنكر تعاطيه نشاط استخراج نسخ الأحكام و أن الإدارة بدورها لم تثبت تعاطي النشاط المنازع فيه لا ماديا و لا قانونيا.

و حيث أضحى القرار المنتقد حينما أيد قرار التوظيف فاقد التعليل الأمر الذي يتجه معه قبول المطعنين و نقض القرار المنتقد بصرف النظر عن المطعن الثالث".

Ainsi, dans son arrêt du 25 avril 1994, le T.A. déclare que : « Considérant que l'argument invoqué par l'administration selon lequel la charge de la preuve, en matière fiscale, incombe au contribuable, concerne les contribuables pour lesquels l'administration a prouvé qu'ils exercent une activité déterminée sans déclaration…, Pour les personnes qui soutiennent qu'elles n'ont exercé aucune activité, par interprétation des articles 58 et 59 du code de la patente, la charge de la preuve relative à l'exercice de l'activité soumise à imposition pèse sur l'administration »[1]. Selon le T.A., l'administration supporte la charge de la preuve préalable de l'exercice d'une activité non déclarée[2].

D'autre part, dans d'autres arrêts le T.A. considère que l'administration ne peut se prévaloir du texte mettant la charge de la preuve sur le contribuable, pour échapper de l'obligation de preuve qui lui incombe. Ainsi, le T.A. exige de l'administration fiscale, avant de renverser la charge de la preuve au contribuable, d'apporter la preuve de ses assertions[3].

---

[1] -T.A. 25 avril 1994, req. 1173 ( inédit), arrêt précité, voir annexe n°2 de ce mémoire.

" عن المطعن المأخوذ من مخالفة المبدأ القائل بأن الحجة على من ادعى و دون حاجة للخوض في المطاعن الأخرى: و حيث أن ما احتجت به الإدارة من أن عبء الإثبات في المادة الجبائية يقع على عاتق الموظف عليه الأداء، فإن ذلك ينطبق على الخاضعين للأداء الذين أثبتت الإدارة ممارستهم لنشاط معين دون أن يقوموا بتصاريحهم أو قاموا بتصاريح يشوبها النقص أو الخلل- أما بالنسبة للأشخاص الذين يتمسكون بأنهم لم يمارسوا أي نشاط فإن عبء الإثبات بخصوص ممارستهم للنشاط الخاضع للأداء يكون محمولا على الإدارة وهو التأويل المطابق لنص و معنى الفصلين 58 و 59 من مجلة الباتيندة".

و حيث طالما أن اللجنة اكتفت باعتبار المعني بالأمر فلاحا دون أن تستند في ذلك على عناصر مادية و واقعية لها أثر ضمن وثائق الملف فإن هذا المطعن يكون حريا بالقبول".

-" هذه الحيثية المأخوذة من قرار المحكمة الإدارية عدد 1173 المؤرخ في 25 أفريل 1994 تكرس الاتجاه الفقهي وفقه القضائي الذي يرى تحميل الإدارة بعبء الإثبات في المادة الجبائية رغم كونها دائما المدعى عليها في القضية.

فتحميل الإدارة بعبء الإثبات يرتكز على أساسين فلسفيين هامين، هما قرينة الصحة والمصداقية التي تتمتع بها تصاريح المطالب بالأداء، وخصوصية مركز المدعي في مادة نزاعات التوظيف الإجباري".

سفيان البرجي، "معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري"، محاضرة ألقيت بملتقى حول " القاضي الجبائي"، نظمه الفرع الجهوي لهيئة المحامين بصفاقس وكلية الحقوق بصفاقس والجمعية التونسية للقانون الجبائي، بنزل سيفاكس يومي 03 و 04 جانفي 2002، صفاقس. منشورة في الانترنات :

Site Internet de Abderraouf YAICH www.profiscal.com sous la rubrique colloque.

[2] Dans le même ordre d'idées, le C.E. français a décidé que si l'administration fiscale désire se prévaloir d'une situation ou d'un acte qui constitue le fait générateur du redressement sans avoir d'influence sur le montant de celui-ci, la preuve de l'existence de cet acte lui incombe.

Pour une application caractéristique C.E. 14 mars 1984, req. 36237 ; J.-P. Casimir, « Le code annoté des procédures fiscales », 1996, p. 304.

[3] -T.A. 30 décembre 1996, req. 31345 ( inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire :

" وحيث أن فقه قضاء هذه المحكمة لئن يرى أن لإدارة الأداءات الحق في الاعتماد على القرائن عند توظيفها الأداء فإنه قرن تلك الصلاحية بضرورة تأييد تلك القرائن و إثباتها في الواقع حتى لا تظل مجرد تخمين وافتراض.

وحيث لم تقدم الإدارة المعقب ضدها أي دليل مادي على ما انتهجته من قرائن في قضية الحال كقوائم تزويد للنزل مثلا أو فواتير بيع للتجارة بالتفصيل و إرشادات رسمية عن استغلال الشاحنة لغاية تجارة الجملة التي تدعيها دون سواها من الأنشطة الخاصة بالمعقب.

**وحيث أن مثل هذا الإثبات كان من المتعين على الإدارة توفيره لتأييد وجاهة التوظيف كما كان على اللجنة من بعدها التحري في هذا الخصوص و مطالبة الإدارة المعقب ضدها بذلك الإثبات كي يتسنى لها عند الاقتضاء مجاراة الإدارة فيما ذهبت إليه من قرائن لا سيما و أن هذه الأخيرة تسلم بأن المعقب يتمتع من لدن بلدية جرجيس بشهادة في ممارسة مهنة وسيط.**

**و لا يسوغ لها و الحالة هذه الاستناد جزافا إلى الفصل 58 من مجلة الباتيندة بدون قيد أو شرط و بالتالي حرمان المعقب من ممارسة حقه في الإدلاء بالحجة الملائمة التي قد تمكنه من دحض ما توخته من قرائن مثلما تمسك به الطاعن الذي ينعى على القرار المنتقد تحريف الوقائع و هضم حقوق الدفاع.**

**حيث أضحى القرار المذكور و الحالة هذه غير مؤسس واقعا و قانونا الأمر الذي يتجه معه نقضه".**

-T.A. 30 décembre 1996, req. 31423 et 31424 ( inédits), voir en annexe n°2 de ce mémoire :

" وحيث أن اللجنة المطعون في قرارها سلمت بطريقة الإدارة في تطبيقها للفصل 58 المشار إليه *و الحال أنه كان على الإدارة قبل مطالبة الموظف عليه الأداء بالإدلاء بالحجة المعاكسة على معنى الفصل 59 من نفس المجلة أن تقدم* كشفا مفصلا يتضمن عدد و طبيعة الكتائب في ضوء نتيجة التحريات التي قامت بها لدى المصالح الإدارية التي ذكرتها حتى يتمكن المعقب من ممارسة حقه من الإدلاء بوسائل إثباته بصورة ملائمة في نطاق ما يخوله ذلك الفصل 59 المومأ إليه و هو ما لم تفعله الإدارة في قضية الحال واللجنة بتبنيها قرار التوظيف المحرر على تلك الأسس قد جعلت قرارها مشوبا بعيب تجاوز السلطة تماما مثلما ينعاه عليها المعقب ضمن هذا المطعن الذي أضحى بالتالي وجيها و تعين قبوله و النقض على أساسه".

Dans le même sens, la chambre fiscale au sein du tribunal de première instance de Sfax s'est récemment prononcée en faveur de la reconnaissance d'une charge de la preuve incombant à l'administration fiscale[1].

Au total, cette jurisprudence favorable au contribuable s'inscrit dans la logique qui exige de l'administration qu'elle apporte la preuve de ses assertions. Elle constitue un exemple de l'interventionnisme bienveillant du juge fiscal en faveur du contribuable. Si le juge fiscal est tenu par les règles gouvernant la charge de la preuve, il les applique avec une certaine souplesse. Il vient quelquefois au secours du contribuable. En effet, le T.A. a fait preuve d'une certaine souplesse dans l'application d'un texte rigide régissant la charge de la preuve en matière de taxation d'office.

Outre la généralité de ses cas d'ouverture, la procédure de taxation d'office laisse à l'administration des marges de manœuvre trop importantes : ainsi le rejet de comptabilité. Ce dernier demeure une notion ambiguë.

### B- L'ambiguïté du rejet de comptabilité

Le rejet de comptabilité - pouvoir reconnu à l'administration pour écarter une comptabilité jugée irrégulière et sans valeur probante[2]- est « une décision grave de conséquences puisqu'elle permet de procéder au redressement des bases d'imposition sur des bases extra-comptables »[3] et elle entraîne un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable[4].

Ainsi, il est important pour le contribuable de savoir les cas dans lesquels l'administration peut rejeter sa comptabilité. Fixer les conditions de rejet de comptabilité est en définitive fixer les conditions du recours aux présomptions et les conditions du renversement de la charge de la preuve. Les ambiguïtés qui entourent la notion de rejet de comptabilité peuvent se répercuter sur les garanties des contribuables.

Malgré sa gravité vis-à-vis des droits des contribuables, le rejet de comptabilité - dont l'utilisation est étroitement liée à la procédure de taxation d'office[5]- demeure, en droit tunisien, une notion aux contours flous, même après la récente réforme fiscale[6].

---

[1] Jugement fiscal, n°36 en date du 9 octobre 2002, rendu par le T.P.I. de Sfax, chambre fiscale ( inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire :

"...حيـث أنه ما على الإدارة التي تدعي أن زوجة المطالب بالأداء لم تساهم في تمويل البناء إلا إثبات ذلك خاصة وأن الإدارة تقر من ناحية أخرى أن لزوجة المطالب بالأداء نشاط خاص".

[2] Voir sur la question, - Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, « Notion de comptabilité probante », R.J.F. n°11, 1986.

-Françoise GARGOURI (née BEAUVAIS), « Le rejet de comptabilité », mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, 1987.

-Philippe COLIN : -"Comment éviter un rejet de comptabilité", Les Petites Affiches, 14 novembre 1984, n° 129 ; -"L'audit fiscal et l'examen de la comptabilité par l'Administration Fiscale", Les Petites Affiches, 2 juillet 1984, n°79 ; - "La vérification de comptabilité", Les Petites Affiches, 23 janvier 1984, n° 10.

- Fayçal DERBEL, « Comptabilité et vérification fiscale », R.C.F., n°49, 2000.

[3] C'est-à-dire en retenant soit des données forfaitaires, soit des indices théoriques, soit des présomptions, A.YAICH, « La lettre fiscale », n°7, 2001, www.profiscal.com .

comme l'a souligné Fayçal DERBEL, « le rejet d'une comptabilité équivaut à une absence de comptabilité et l'administration se trouve fondée à déterminer le bénéfice imposable au moyen de toutes présomptions de fait ou de droit », article précité, p.39.

[4] Le contribuable taxé d'office suite à un rejet de comptabilité, rencontre des difficultés au niveau de l'administration de la preuve de l'exagération d'imposition d'office, voir infra, partie II, chapitre II, section I, paragraphe 2.

[5] Habib AYADI , « Droit fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1989, p.489.

[6] Le C.D.P.F. – promulgué en l'an 2000 et entré en vigueur le 1er janvier 2002- n'a pas réglementé le rejet de comptabilité, ce qui est regrettable.

Dans la législation fiscale tunisienne, la notion de rejet de comptabilité apparaît en filigrane. « Les cas susceptibles d'entraîner le rejet de la comptabilité n'ont pas été définis et précisés au niveau de la réglementation fiscale en vigueur »[1].

Le défaut d'un encadrement juridique du rejet de comptabilité a favorisé les abus de l'administration en la matière. Le rejet de comptabilité est devenu la source d'une « présomption de culpabilité ». En effet, les agents vérificateurs ont tendance à recourir d'une manière abusive et fréquente au rejet de comptabilité[2]. D'ailleurs, c'est de l'aveu de l'administration elle-même, il y a recours non fondé au rejet de comptabilité. Selon la note commune n° 16, du 2 mai 1967 : « En dépit des recommandations réitérées contenues dans les notes communes, les notices de vérification continuent à parvenir à la direction, trop squelettiques et ne contenant guère que des précisions vagues ou sommaires…

Les rejets de comptabilité infondés, les affirmations gratuites et les coefficients appliqués bien loin d'être étayés par la réalité, demeurent toujours les leitmotive routiniers des notices »[3].

De son côté, le T.A. se contente souvent d'utiliser des expressions assez vagues pour confirmer les rejets de comptabilité : « Considérant que le rejet de comptabilité était justifié par l'existence de plusieurs vices entachant sa régularité »[4]. De même, le rejet de comptabilité a été confirmé à plusieurs reprises par des décisions jurisprudentielles de la commission spéciale de taxation d'office[5].

Il va sans dire que le rejet non-fondé d'une comptabilité entraîne un renversement abusif de la charge de la preuve au contribuable et une mise en échec injustifiable de la présomption d'exactitude de la déclaration.

Par ailleurs, et aussi étonnant que cela puisse paraître, l'administration fiscale fait recours à la taxation d'office, et provoque ainsi le renversement de la charge de la preuve au contribuable, même en cas de comptabilité déclarée régulière[6]. Il en résulte inévitablement une mise en échec injustifiable de la présomption d'exactitude de la déclaration et un renversement abusif de la charge de la preuve au détriment du contribuable[7].

En droit fiscal tunisien, et contrairement au droit français[8], le renversement de la charge de la preuve peut sanctionner des contribuables en situation régulière vis-à-vis de leurs obligations comptables[9]. « Cela fait penser aux exécutions d'otages innocents : on tire à vue sur n'importe qui, peu importe qu'il soit fraudeur ou non, tant pis si ce n'est pas un fraudeur ; il faut que cela serve d'exemple pour les fraudeurs ! »[10].

---

[1] « Les cas de rejet de comptabilité ne sont pas explicitement énumérés de manière claire et précise dans un texte légal. La seule disposition en la matière est prévue par l'article 66 du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose que les contribuables qui ne se soumettent pas aux obligations prévues par l'article 62 dudit code peuvent être taxés d'office », Fayçal DERBEL, article précité, p.38.

[2] H.AYADI, « Droit fiscal », éd. C.E.R.P, Tunis 1989, Série Droit Public n°6, p.265.

[3] Voir cette note commune en annexe n°3 de ce mémoire.

[4] T.A., 4 novembre 1991, req. n°933 ;
T.A., 4 novembre 1991, req. n°934 ;
T.A., 20 avril 1992, req. n°1027 ;
T.A., 20 avril 1992, req. n°1028 ;

[5] Le B.O.D.I. n°5 du 1er trimestre 1970 a repris quelques extraits de décisions justifiant le rejet de la comptabilité par l'administration.

[6] C'est-à-dire sans rejet de comptabilité.

[7] Cela entraîne aussi une atteinte au principe de la supériorité de la preuve comptable sur la preuve extra-comptable ; sur cette question voir infra partie II, chapitre I, section II.

[8] En droit français, le renversement de la charge de la preuve est conçu en tant que sanction contre un contribuable en situation irrégulière et en plus il doit être justifié par une défaillance grave : défaut de déclaration, défaut de comptabilité, comptabilité comportant de graves irrégularités.

[9] Cas d'une taxation d'office suite à un rejet non fondé d'une comptabilité et cas d'une taxation d'office en cas de comptabilité déclarée régulière.

[10] P. AMSELEK, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », op. cit, p. 148.

Au terme de ces réflexions relatives au rejet de comptabilité, un constat se dessine et un souhait se fait sentir. Le constat est que la législation fiscale tunisienne ne fixe pas les critères de rejet de comptabilité et elle ne distingue pas, au niveau du renversement de la charge de la preuve, entre le contribuable tenant une comptabilité et celui qui n'en tient pas. Le souhait consiste en une double proposition :

**1- La nécessité d'une distinction, au niveau du renversement de la charge de la preuve, entre les contribuables tenant une comptabilité et ceux qui n'en tiennent pas bien qu'ils y soient tenus**

Comme l'a précisé le conseil économique et social, « il est nécessaire de distinguer entre celui qui tient une comptabilité et offre ainsi à l'administration un moyen de contrôle et celui qui ne la tient pas »[1].

**Ainsi, pour le contribuable qui ne tient pas une comptabilité bien qu'il y soit tenu, le défaut de comptabilité entraîne le renversement de la charge de la preuve à son encontre, à titre de sanction d'une défaillance grave.**

En revanche, pour le contribuable tenant une comptabilité, c'est l'administration qui doit supporter la charge de la preuve. En effet, « les comptabilités régulièrement tenues bénéficient d'une présomption d'exactitude (du moins en ce qui concerne les éléments portant sur les éléments d'actif) et les mentions qui y figurent peuvent être combattues par l'administration, à condition qu'elle apporte la preuve de ses assertions »[2].

Dans cette perspective, la C.S.T.O., en 1970, a pris soin de préciser que, « les énonciations d'une comptabilité complète s'imposent à l'administration qui a la charge de prouver leur inexactitude »[3].

Ainsi, si l'administration n'arrive pas à prouver l'irrégularité de la comptabilité ou si elle déclare que la comptabilité est régulière, il ne peut y avoir renversement de la charge de la preuve au contribuable. C'est dans ce sens que s'est exprimé, fort heureusement, le T.A. dans un important arrêt du 23 octobre 1995 [4]:

"حيث استندت اللجنة في قرارها المنتقد إلى الفصل 59 من مجلة الباتيندة الذي يقتضي من المعترض على توظيف الأداء رأسا أن يثبت الشطط فيما وظف عليه أو أن يثبت حقيقة موارده.
وحيث أن النص المذكور لا يسوغ اعتماده إلا متى كانت حسابية المطلوب بالأداء فاقدة لصيغها الشكلية القانونية وبالتالي فاقدة لحقيقتها مما يخول معه لإدارة الأداءات انتهاج طريقة القرائن المنصوص عليها بالفصل 58 من نفس المجلة المذكورة...".

A la lecture de cet arrêt, il apparaît que le texte attribuant la charge de la preuve au contribuable taxé d'office, n'est applicable qu'en cas de comptabilité irrégulière. A contrario, si la comptabilité est régulière, ce qui est le cas en l'espèce, l'administration ne peut pas recourir aux présomptions et il n'y a pas renversement de la charge de la preuve. Il s'agit d'un arrêt très important dans lequel le T.A. bloque le renversement de la charge de la preuve en cas de comptabilité régulière. Cette position est louable.

---

[1] L'avis du conseil économique et social concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F., p. 12.

[2] C.E. 7/01/1985, n°42202, R.J.F. 3/85, n°366, D.F. 85, n°14, comm.695 ; D.F. 85, n°25, comm.1183, conclusions FOUQUET, C.E. 04/04/1990, n°60128-82326-82781 L.T.M. Nautilus R.J.F. 6/90, n°736 et n°58269 Socapex, R.J.F. 6/90, n°646).

« Lorsque le contribuable est astreint à la tenue d'une comptabilité, si celle-ci est régulière en la forme, elle est réputée sincère et probante ; si elle entend l'écarter, notamment en vue de procéder à un redressement selon une méthode extra-comptable, l'administration supporte la charge d'apporter la preuve de son irrégularité formelle et, à défaut, de son insincérité », Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », p. 314.

[3] Décision n°161, publiée au BODI n°5- 1er trimestre 1970, p.19.

A. YAÏCH, « La doctrine administrative dans le cadre des nouvelles réformes », thème n°41, « Charge de la preuve en matière de contentieux fiscal », p.163, 164.

[4] T.A., 23 octobre 1995, req. n°1186 (inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

En droit français, les irrégularités comptables étaient sanctionnées par la procédure de rectification d'office[1]. Mais, dans un mouvement de renforcement des droits du contribuable et de l'amélioration des relations entre ce dernier et l'administration, la loi de finances pour 1987[2] supprime la procédure de rectification d'office ainsi que son aspect le plus critiquable, c'est-à-dire l'attribution de la charge de la preuve au contribuable. La procédure contradictoire est donc étendue à l'ensemble des reconstitutions du chiffre d'affaires et des bénéfices[3], avec attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale. Selon l'article L. 192 du L.P.F., relatif à la procédure contradictoire, : « Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'un redressement, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.

Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou le redressement est soumis au juge.

Elle incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, comme en cas de taxation d'office à l'issue d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle en application des dispositions des articles L.16 et L.69 ».

Il en découle qu'en France, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de comptabilité régulière et même en cas de comptabilité irrégulière[4]. Le contribuable ne supporte la charge de la preuve qu'en cas de défaut de comptabilité ou en cas de comptabilité comportant de graves irrégularités. Mais même dans ce dernier cas, l'administration est tenue, devant le juge, de prouver l'existence de graves irrégularités. Aux termes de l'article L. 192 du L.P.F. : « La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou le redressement est soumis au juge »[5]. Cette donnée ne fait en réalité que rappeler un principe général selon lequel l'administration doit toujours prouver que le contribuable était en situation de subir une procédure exceptionnelle[6]. En outre, elle confirme l'idée qu'en France le renversement de la charge de la preuve au contribuable reste une exception et il est conçu en tant que sanction d'une défaillance grave[7].

---

[1] Art. L. 75 du L.P.F.

[2] « La loi de finances pour 1987 a été complétée par des textes ultérieurs comme la loi du 8 juillet 1987 relative à la charge de la preuve et plus encore par l'instruction de la DGI du 6 mai 1988 qui apporte des compléments substantiels sur les éléments de mise en œuvre de la procédure, en instaurant des critères de rejet des comptabilités ». Jean-Baptiste GEFFROY, « Grands problèmes fiscaux contemporains », P.U.F., 1993, p. 308.

-Loi n°861317 du 30/12/1986, D.F.87, n°2-3, comm.48 ; instruction DGI du 6/05/1988, B.O.D.G.I. 13 L-7-88, D.F. 88, n°20-21 ID et CA 9453.

-Loi n°87-5002, du 8/07/1987, article 10 modifiant l'article L.192 du L.P.F. ; D.F. 87 n°31-32, comm.1489.

[3] Jean-Baptiste GEFFROY, « Grands problèmes fiscaux contemporains », P.U.F., 1993, p. 308, 309.

[4] Voir le tableau résumant les règles d'attribution de la charge de la preuve en droit fiscal français, en annexe n°4 de ce mémoire.

[5] L'amendement sénatorial, mettant à la charge de l'administration la preuve des graves irrégularités de la comptabilité a été jugé comme étant une solution nécessaire. L'administration, à partir de ce nouveau principe, ne pourra plus adopter de position trop facilement rigide, générale ou absolue relative à la valeur des comptabilités. Bâtonnier A. VIALA, « Le nouveau régime de la preuve dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale, Lois des 30 décembre 1986 et 9 juillet 1987 », Gaz. Pal. 1987, 2ème sem., p.808.

[6] J.-P. CASIMIR, « Le code annoté des procédures fiscales », éd. La ville-Guerin, 1996, p. 302.

[7] Dans les propositions de réforme formulées par le rapport Aicardi, l'accent a été mis sur la nécessité d'« éliminer les exceptions injustifiées à la règle de base selon laquelle si le contribuable s'est acquitté de ses obligations déclaratives et le cas échéant comptables, c'est à l'administration qu'il appartient d'établir l'inexactitude des chiffres déclarés ».

Bâtonnier A. VIALA, article précité, p.805.

**2- La nécessité d'un encadrement juridique du rejet de comptabilité**

L'encadrement juridique du rejet de comptabilité passe par une fixation législative des critères de rejet [1] et une consécration de l'obligation de motiver le rejet. En effet, « une limitation claire et précise des cas de rejet de la comptabilité, dans le cadre d'un texte légal, est une mesure à la fois importante et urgente, afin d'éviter les éventuels abus et les interprétations parfois arbitraires »[2].

On doit signaler que le conseil économique et social a préconisé de consacrer l'obligation de motiver le rejet de comptabilité. Il a attiré l'attention sur le fait que le recours de l'administration à la taxation d'office sur la base de présomptions ne doit se faire qu'après un rejet motivé de la comptabilité, et sur cette base le conseil a proposé une autre formulation à l'article 6 du C.D.P.F., comme suit : « L'administration fiscale peut, dans le cadre du contrôle ou de la vérification prévus par l'Article 5 du présent code, demander tous renseignements, éclaircissements ou justifications concernant la situation fiscale du contribuable.

L'administration peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait concernant les contribuables qui ne tiennent pas une comptabilité. En revanche, concernant les contribuables qui tiennent une comptabilité, l'administration peut recourir à la taxation d'office sur la base de présomptions après rejet motivé de la comptabilité »[3]. C'est l'article tel que proposé par le conseil, mais malheureusement cette proposition n'a pas été retenue[4].

D'ailleurs, le T.A. dans un récent arrêt[5] du 13 novembre 2000, a insisté, fort heureusement, sur la nécessité de motiver le rejet de comptabilité. Mieux, le T.A. a exigé que le rejet de comptabilité soit motivé d'une manière claire, sinon le recours à la taxation d'office sur la base de présomptions devient injustifiable. D'ailleurs, en l'espèce le T.A. a cassé la décision de la C.S.T.O. au motif que le rejet de comptabilité n'a pas été motivé clairement. Aux termes de cet arrêt :

" و حيـث تجـدر الإشـارة إلى أنه استنادا إلى أن رفض الحسابية كان غير معلل بصورة واضحة، فإن الرجوع إلى الاستقصـاءات و القرائـن و الكشوف البنكية يصبح في ضوء ذلك محل شك مريب... فضلا على أن الإدارة اعتمدت حسابية الشركة عند ضبطها الأداء على القيمة المضافة و هو ما يدل على أنها أقرت ضمنيا بسلامتها من حيث المحتوى و قـد كان عليها تبعا لذلك اعتمادها في مجمل التوظيف و هو ما يجعل قرار اللجنة مشوبا بخرق الفصل 12 من مجلة الضريبية."[6]

L'administration fiscale elle-même, a autrefois exigé la motivation de tout rejet de comptabilité. En effet, en 1967, suite aux abus des vérificateurs en matière de rejet de comptabilité, l'administration a

---

[1] En France, l'instruction de la D.G.I. du 6 mai 1988 a instauré des critères de rejet des comptabilités. D'abord, elle considère qu'une comptabilité régulière dans la forme ne peut être écartée au seul motif qu'elle révèle un écart entre son coefficient de bénéfice brut et celui d'entreprises similaires. D'autre part, l'instruction apporte des précisions sur la notion de graves irrégularités comptables avec quelques exemples significatifs : défaut d'inventaire, balances nettement inexactes, soldes créditeurs importants du compte caisse, enregistrement non chronologique des opérations, fausses factures, etc., Jean-Baptiste GEFFROY, « Grands problèmes fiscaux contemporains », P.U.F., 1993, p. 308.

Instruction DGI du 6/05/1988, B.O.D.G.I. 13 L-7-88, D.F. 88, n°20-21 ID et CA 9453.

[2] Fayçal DERBEL, « Comptabilité et vérification fiscale », R.C.F., n°49, 2000, p.39.

[3] L'avis du conseil économique et social concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F., p. 8.

[4] Article 6 du C.D.P.F. dispose que : « L'administration fiscale peut, dans le cadre du contrôle ou de la vérification prévus par l'Article 5 du présent code, demander tous renseignements, éclaircissements ou justifications concernant la situation fiscale du contribuable. Elle peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait formées notamment de comparaisons avec des données relatives à des exploitations, des sources de revenu ou des opérations similaires ».

[5] Avant cette date, il y a quelques arrêts dans lesquels le T.A. casse la décision de la C.S.T.O. qui a approuvé le rejet de comptabilité sans clarifier sa position positivement ou négativement, T.A. 22 mars 1984, req. n°334. Mais, généralement le juge se contente d'utiliser des « expressions ambiguës et générales » pour justifier le rejet de comptabilité par l'administration. Voir T.A. 7 juillet 1983, req. n°204 , T.A du 22 mars 1984, req. n°334. Voir Mohamed Adel RIWAYA, « La preuve en matière fiscale », Mémoire en arabe, E.N.A., Tunis 1996-1997, p. 45.

[6] T.A., 13 novembre 2000, req. n° 32434 (inédit). Voir annexe n°2 de ce mémoire.

édicté une remarquable note commune dans laquelle elle exige la motivation des rejets de comptabilité. Aux termes de cette note commune n°16 du 2 mai 1967, relative aux notices de vérification : « Il importe de signaler tout d'abord que la direction ne se contentera plus dorénavant de rejets de comptabilités non motivés, appuyés simplement par des affirmations la plupart du temps gratuites et laconiques telles que : caisse créditrice-coefficient de bénéfice net faible-recettes globales, etc.

D'une façon générale, une comptabilité n'est rejetable que dans la mesure où les irrégularités comptables et les écritures sont telles qu'il est impossible au vérificateur de procéder à des redressements et des réintégrations de nature à aboutir aux bénéfices réels susceptibles d'avoir été réalisés par les intéressés.

En tout état de cause tout rejet de comptabilité doit être justifié »[1].

Les deux propositions formulées ci-dessus[2] permettraient de rationaliser et de limiter les cas de renversement de la charge de la preuve au contribuable.

**Paragraphe II : La taxation d'office et la méconnaissance de la notion de demandeur effectif**

Selon un principe général bien établi : la charge de la preuve incombe au demandeur: « actori incombit probatio »[3]. Or, la taxation d'office, par son caractère d'acte administratif exclusivement unilatéral[4], place automatiquement le contribuable qui la conteste en position de demandeur devant le juge[5]. Le syllogisme est le suivant : le contribuable, de par l'effet obligatoire de l'acte administratif, est toujours demandeur à l'instance ; le demandeur supporte la charge de la preuve, donc la charge de la preuve pèse toujours sur le contribuable. Cela entraîne une attribution systématique de la charge de la preuve au contribuable (**A**) et une méconnaissance de la notion de demandeur effectif (**B**).

---

[1] Note commune n°16, 2 mai 1967, annexe I, modèle de notice de vérification d'une entreprise tenant une comptabilité, p.4. Voir annexe n°3 de ce mémoire.

[2] Il s'agit des deux propositions précitées :

1-La distinction, au niveau du renversement de la charge de la preuve, entre les contribuables tenant une comptabilité et ceux qui n'en tiennent pas bien qu'ils y soient tenus.

2-L'encadrement juridique du rejet de comptabilité

[3] -L'article 420 du C.O.C. dispose que : « La preuve de l'obligation doit être faite par celui qui s'en prévaut ».

-Le T.A. a consacré, expressément, ce principe dans un récent arrêt du 11 février 2002, req. n°32794 ( inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

قرار المحكمة الإدارية بتاريخ 11 فيفري 2002، قضية عدد 32794

" و حيث أنه من القواعد الأساسية في الإثبات أن الأصل في الأمور هي الصحة و السلامة ما لم يثبت العكس و أن البينة على من ادعى".

[4] Certes, la nature juridique de l'arrêté de taxation d'office a fait l'objet de controverse entre ceux qui affirment son caractère administratif et ceux qui considèrent cet arrêté un acte juridictionnel. Mais ce doute est né de son régime juridique. Quoiqu'il en soit, l'arrêté de taxation d'office « réunit les caractéristiques de l'acte administratif unilatéral ». Néji BACCOUCHE, « Pour une réforme du contentieux fiscal tunisien », publication de l'U.T.I.C.A., Sfax, 1992, p.24.

D'ailleurs, les défenseurs de la thèse d'acte administratif trouveront des arguments de plus dans le C.D.P.F. (à titre d'exemple le caractère exécutoire de l'arrêté de taxation d'office , l'article 52 consacre le caractère non suspensif de l'opposition contre l'arrêté de taxation d'office, cette règle est applicable concernant l'acte administratif. La consécration du caractère exécutoire de l'arrêté de taxation d'office constitue l'un des apports du C.D.P.F qui a réconcilié cet acte avec sa nature administrative.

Sur le problème de la nature juridique de l'arrêté de taxation d'office, voir Habib AYADI, « Droit fiscal, C.E.R.P. 1989, p.501. Néji BACCOUCHE, « Pour une réforme du contentieux fiscal tunisien », publication de l'U.T.I.C.A., Sfax, 1992, p.24, 25.

Le T.A. a eu à se prononcer sur la nature juridique de l'arrêté de taxation d'office. Elle le considère un acte administratif. T.A. Ass. Plé. 10 décembre 1987, requête n°640 ; T.A. Ass. plé. 31 décembre 1987, requêtes n°532 et 533.

[5] Art. 54 et Art. 55 du C.D.P.F.

### A- L'effet obligatoire de l'acte administratif et l'attribution systématique de la charge de la preuve au contribuable taxé d'office

L'acte juridique de taxation d'office, concrétisé par un arrêté, réunit les caractéristiques de l'acte administratif unilatéral [1], dont la plus essentielle le privilège du préalable[2]. En vertu de ce privilège l'administration, à la différence des particuliers, n'est pas tenue de s'adresser au juge pour faire valoir les droits qu'elle prétend avoir sur les contribuables. Elle a le pouvoir de prendre des décisions qui sont obligatoires pour ces derniers et c'est à eux qu'il appartient de saisir le juge, s'ils contestent les prétentions de l'administration[3].

Le privilège du préalable a nécessairement comme corollaire que l'administré doit intenter une action pour contester l'acte administratif. C'est ce qui explique que l'administration n'apparaisse que très exceptionnellement comme demanderesse sur le plan de la procédure et que ce soit l'administré qui supporte presque toujours l'initiative de celle-ci.

Le fondement de l'effet obligatoire de l'acte administratif réside dans la présomption de légalité qui y est attachée[4]. Cette présomption de légalité justifie l'obéissance des particuliers à tout acte administratif. La conséquence la plus remarquable de l'effet obligatoire est de «  fixer d'une manière quasi-intangible les positions de demandeur et de défendeur à l'instance »[5]. Le contribuable, pour combattre la présomption d'exactitude de l'arrêté de taxation d'office, est dans l'obligation de prendre l'initiative du procès. En revanche, l'administration pourra se contenter de combattre les prétentions du requérant. Ainsi, « l'arrêté de taxation d'office transforme le contribuable en demandeur, l'administration occupe la place confortable de défendeur »[6]. La taxation d'office constitue alors un bel artifice qui permet à l'administration de se débarrasser de « sa position fondamentale de demandeur »[7].

L'inégalité des parties au niveau de l'attribution de la charge de la preuve est flagrante puisque le demandeur à l'action[8], donc le demandeur à la preuve, apparaît être systématiquement le contribuable. « La preuve par le demandeur apparaît sans doute comme la continuation du privilège de la décision exécutoire[9], elle en est aussi le renfort et aboutit à reconnaître à l'administration un privilège supplémentaire »[10].

---

[1] Néji BACCOUCHE, « Pour une réforme du contentieux fiscal tunisien », op. cit., p.24.

Sur la question voir Georges DUPUIS, « Définition de l'acte unilatéral », in recueil d'études en hommage à Charles EISENMANN, 19, p.205 ; « Notion d'acte administratif », Juris-classeur administratif, Fasc. 106-10.

[2] C'est ce que les auteurs appellent le privilège du préalable ou le privilège d'action d'office ou encore le privilège de la décision exécutoire ». M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, Bordeaux, 1975, p. 61, 62.

[3] Si l'administration ne disposait pas du privilège du préalable, elle devait comme tout créancier saisir le juge du différend qui l'oppose au contribuable, et agirait alors en position de demanderesse.

[4] Voir sur la question : -François BELLANGER, « La présomption de sincérité des actes administratifs », R.D.P.1968, p. 583.

-Encyclopédie Dalloz, contentieux administratif II, « Preuve », p.3.

Le privilège de la décision exécutoire emporte naturellement le principe de 'la présomption de conformité au droit' des actes administratifs.

[5] M.-C. BERGERES, ibid., p. 62.

[6] H. AYADI, op. Cit., p. 215.

[7] F.-P DERUEL, «  Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F., 1962, n°37, p. 44.

[8] « L'action est le pouvoir reconnu aux particuliers de s'adresser à la justice pour obtenir le respect de leurs droits », J. Vincent et Serge Guinchard, « Procédure civile », 20ème édition, précis DALLOZ n°18.

[9] Sur la question de la décision exécutoire, on consultera avec profit Gilles DARCY, « La décision exécutoire : Esquisse méthodologique », A.J.D.A. 20 octobre 1994, p.663-678.

[10] Encyclopédie Dalloz, contentieux administratif II, « Preuve », p.3.

« Le système de la décision exécutoire rend en fait parfois très difficile l'administration de la preuve » Encyclopédie Dalloz, contentieux administratif II, « Preuve », p.3.

A priori, la qualité de demandeur, que le contribuable est le plus souvent contraint d'adopter en justice est déterminante dans l'attribution de la charge de la preuve. Toutefois, cette analyse est largement formelle car elle ignore la notion de demandeur effectif à la preuve. En effet, l'effet obligatoire de l'acte administratif permet seulement d'expliquer pourquoi le demandeur à l'instance est le contribuable, mais il n'apporte que des réponses très partielles aux règles régissant le régime de la charge effective de la preuve[1].

**B- La détermination du demandeur effectif à la preuve**

Selon F. P. DERUEL « la première manifestation de l'autonomie du droit fiscal en matière de preuve tient dans la recherche du véritable demandeur »[2].

Sachant que la charge de la preuve incombe au demandeur, une question s'impose qui est demandeur dans le litige fiscal : le contribuable qui conteste la décision de l'administration de l'imposer ou celle-ci qui, en général, réclame le paiement de l'impôt ? En d'autres termes, le demandeur est celui qui au sens procédural du terme saisit le juge ou celui qui sur le plan du fond réclame de l'autre partie l'accomplissement d'une obligation ?[3] L'opposition contre l'arrêté de taxation d'office transforme-t-elle le contribuable, débiteur de l'impôt, en un demandeur ?

On doit préciser que le contribuable, qui conteste l'arrêté de taxation d'office et qui se présente toujours en position de demandeur devant le juge de première instance, n'est pas le demandeur effectif. « Il proteste, au contraire, contre une taxation qui n'est pas conforme à celle qu'il sollicitait dans sa déclaration »[4]. Le contribuable - procéduralement demandeur- est fondamentalement défendeur. Le contribuable est un demandeur qui se défend[5]**.** Du coup, l'opposition contre l'arrêté de taxation d'office « ne peut intervertir le rôle respectif des parties et convertir en demandeur un redevable qui se défend simplement contre les poursuites du trésor»[6]. Il convient de signaler que pour le contribuable « le droit au procès et le droit de la défense se confondent ». Il y a une différence entre les termes de défense en procédure civile et dans le droit public, ce dernier lui donnant une acception plus large qui est celle retenue par le droit fiscal. N'a-t-on pas affirmé que « la défense comprend tous ceux contre lesquels une action en justice ou une décision administrative est dirigée et l'on qualifie de défendeur quiconque est susceptible d'être directement lésé par la décision juridictionnelle ou administrative à intervenir »[7].

S'il est vrai que le contribuable est demandeur à l'action, il n'en reste pas moins vrai qu'il n'est pas à l'origine du contentieux. La véritable contestation émane de l'administration. C'est elle qui rejette la déclaration[8]. Ainsi, il convient d'avoir présent à l'esprit qu'en droit fiscal le véritable demandeur est l'administration fiscale[9]. « L'Etat est le véritable demandeur, que la question se pose devant un juge ou en dehors de toute contestation juridictionnelle »[1].

---

[1] M.-C. BERGERES, « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », article précité, p.248.

[2] F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 17.

[3] Th. AFSCHRIFT,« traité de la preuve en droit fiscal », Larcier 1998, p.18 et 52.

[4] M.-C. BERGERES, « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », article précité, p. 149.

[5] « La situation n'est paradoxale qu'en apparence, dans la mesure où, si l'intéressé fait valoir des droits pour se défendre, c'est bien en raison du *privilège du préalable* qui fait que « d'agressé » par *l'administration fiscale* dans le cadre d'une procédure administrative il ne peut contre-attaquer que par une réclamation ou une demande adressée au tribunal », Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », L.G.D.J. 1997, p 14.

[6] F.-P. DERUEL, thèse précitée, p. 139.

[7] R. ODENT, « Les droits de la défense », E.D.C.E.1953, p.55.

Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », LGDJ 1997, p 14.

[8] Neila CHAABANE, « Les garanties du contribuable devant le juge fiscal », article précité.

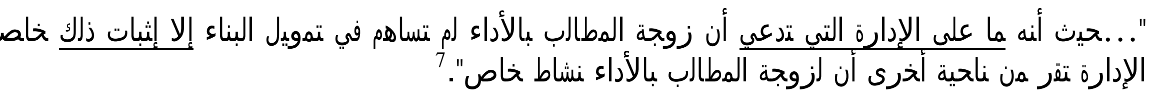
[9] La doctrine est unanime sur ce point :

- « L'administration est habituellement le véritable demandeur, réclamant l'exécution d'une obligation au sens où l'entend l'article 1315 du code civil « , Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », thèse précitée, p.288.

Comme l'a précisé Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, en droit fiscal, c'est en réalité l'administration qui prend l'initiative de la contestation, même si en raison du privilège du préalable, c'est nécessairement le contribuable qui saisit le juge. Les litiges ont pour origine, dans la plupart des cas, la remise en cause des déclarations faites par les contribuables. Or, tout système déclaratif repose sur une certaine présomption de sincérité de la déclaration souscrite.

On peut en outre faire valoir, dans le même sens, que puisque c'est l'administration qui a une créance à faire valoir[2], il lui incombe en principe de fournir les éléments propres à justifier l'existence et le montant de cette créance[3]. La jurisprudence française l'a déjà affirmé depuis 1895 dans une décision de principe rendue par le tribunal de la Seine**.** Aux termes de cet arrêt : «  Attendu que le véritable demandeur auquel, à ce titre, incombe le fardeau de la preuve, est celui qui demande une chose, qui réclame l'exécution d'une obligation ou qui poursuit le paiement d'une dette ; que, sans doute, dans la procédure de droit commun, le demandeur, étant en général, obligé, pour faire valoir ses droits d'assigner son adversaire, se confond par cela même le plus souvent avec celui à la requête duquel l'assignation est délivrée ; mais que ce serait confondre l'effet avec la cause que de faire dépendre du jeu de la procédure la répartition fondamentale des rôles entre les deux parties en présence… »[4]. C'est dans le même sens que s'est prononcé le C.E[5].

La jurisprudence tunisienne ne s'est pas prononcée expressément sur la question en déclarant qu'en droit fiscal l'administration est le demandeur effectif. Mais, les arrêts précités où le juge met une obligation de preuve à la charge de l'administration, ne témoignent-ils pas du souci de tenir compte de la notion de demandeur effectif[6]. Faut-il rappeler le jugement pris récemment par la chambre fiscale du T.P.I. de Sfax aux termes duquel :


"...حيث أنه ما على الإدارة التي تدعي أن زوجة المطالب بالأداء لم تساهم في تمويل البناء إلا إثبات ذلك خاصة وأن الإدارة تقر من ناحية أخرى أن لزوجة المطالب بالأداء نشاط خاص."[7]

---

- « Si l'on accepte de donner la primauté à l'idée que celui qui émet une prétention doit en établir le bien fondé, qui émet une prétention en matière d'impôt, sinon l'Etat, créancier de la « dette » fiscale et chargé, au nom de la collectivité toute entière, d'en assurer le recouvrement ? F-P.Deruel, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 17.

- Pour M. SCHWARTZENBERG : « L'administration qui a pris l'initiative de l'instance, doit supporter par voie de conséquence la charge de la preuve », M.-C. Bergères, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse précitée 1975, p. 63

[1] F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 17.

[2] Le litige fiscal oppose une partie qui se considère comme créancier, le fisc, à une autre partie - le contribuable - qui soutient ne pas être débiteur ou du moins ne pas l'être dans la proportion réclamée par le créancier.

[3] Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, « Champ d'application de l'impôt et charge de la preuve, à propos de la preuve du lieu d'utilisation du service pour les règles de territorialité de la TVA », article précité, p. 590.

-Voir dans le même sens P. SELIGMAN qui précise que :  « La charge de la preuve appartient à la puissance publique qui se prétend créancière de l'impôt » P. SELIGMAN, « De la déclaration et de la présomption comme base de l'impôt direct », Th. Paris, 1913 ( dactyl.), p.8 et 9.

[4] Tribunal de la Seine, 20 juillet 1895, Congrégation des filles de la charité Saint-Vincent de Paul.

F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p.33.

Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », L.G.D.J. 1997, p. 301.

[5] La jurisprudence française l'a toujours considéré comme un principe général. Elle considère que c'est à l'administration de faire la preuve « *conformément aux principes qui veulent que celle-ci doit démontrer que le redevable n'est pas dans la situation réelle qu'il invoque…* ». C.E., 13-7-1962, rq. 53373, Droit fiscal spécial 1962, n°181.

[6] Concernant ces arrêts, voir supra, p. 68 et s. :

-T.A.25/04/1994, n°1173 : moyen tiré du principe « la charge de la preuve incombe au  demandeur », preuve à la charge de l'administration.

-T.A., 30 décembre 1996, req. n°31345.

-T.A., 30 décembre 1996, req. n°31423.

[7] Jugement fiscal, n°36 en date du 9 octobre 2002, rendu par le T.P.I. de Sfax, chambre fiscale ( inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

Selon ce jugement, l'administration qui allègue un fait doit le prouver. Ne s'agit-il pas là d'une application de la règle « actori incumbit probatio » ? Cette solution ne fait-elle pas prévaloir le critère de demandeur effectif sur le critère de demandeur à l'instance ? Ne permet-elle pas d'assouplir la rigidité de la position législative en matière d'attribution de la charge de la preuve devant le juge ?

En attribuant la charge de la preuve au contribuable taxé d'office[1], le législateur tunisien semble faire une liaison entre le demandeur à la preuve et le demandeur à l'instance et méconnaître ainsi la notion de demandeur effectif (demandeur au fond).

On ne peut qu'émettre le vœu qu'une distinction soit faite entre demandeur à l'instance et demandeur au fond[2], d'abandonner la liaison entre le demandeur à l'instance et le demandeur à la preuve et de faire plutôt la liaison entre le demandeur au fond et le demandeur à la preuve. L'intérêt le plus remarquable de cette analyse est qu'elle permettrait de « dénoncer la conception formaliste de la charge de la preuve ; conception qu'entretenait le principe selon lequel le demandeur à l'instance est le demandeur à la preuve. En fait, seule la notion de demandeur effectif à la preuve permet d'en appréhender concrètement le fardeau »[3].

Une meilleure présentation devrait placer le débat en termes de fond et non de procédure. Ainsi, le critère d'attribution de la charge de la preuve serait le critère de : « demandeur au fond ». Cela permettrait, au moins, de réduire le déséquilibre entre le contribuable et l'administration fiscale résultant de sa possession des prérogatives de puissance publique. N'a-t-on pas affirmé que la règle tendant à faire de l'administration fiscale le demandeur à l'impôt, donc le demandeur à la preuve « doit avoir la valeur d'un principe »[4]. N'a-t-on pas considéré qu'il n'est pas anormal que l'administration, qui est 'demandeur à l'impôt', supporte la charge de la preuve »[5] ?

Il convient de signaler que, dans une récente note commune n°9 / 2002, l'administration fiscale a considéré que : « La charge de la preuve qui incombe à l'administration consiste en la motivation des arrêtés de l'administration relatifs à la taxation d'office»[6]. Cette position a été retenue par une partie de la doctrine[7].

---

[1] Article 65 du C.D.P.F., précité.

Lors des débats parlementaires concernant le code des droits et des procédures fiscaux, un parlementaire a, non sans raison, critiqué l'article 65 du C.D.P.F. qui prévoit un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable taxé d'office, alors que c'est l'administration qui devrait supporter la charge de la preuve de l'inexactitude des déclarations.

Selon le député : « Cet article 65 attribue la charge de la preuve au contribuable dans l'affaire civile intentée devant le T.P.I pour attaquer l'arrêté de taxation d'office.

Ainsi, le contribuable présente des déclarations et l'administration fiscale a le droit de les vérifier et d'effectuer le contrôle juridique pour préserver les deniers publics, cela est évident.

Mais lorsqu'il y a opposition contre l'arrêté de taxation d'office, c'est l'administration qui devra normalement prouver que les déclarations du contribuable sont inexactes et incompatibles avec ses ressources.

Mais, si on renverse la charge de la preuve pour que le contribuable devienne obligé de prouver ses ressources réelles et l'exagération de son imposition, cela constitue un renversement de la charge de la preuve contraire au droit commun et aux principes généraux de droit ».

[2] Voir sur la question les développements précieux de Pierre PACTET dans sa thèse intitulée : « Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative », Paris 1952.

[3] M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse précitée 1975, p. 67.

[4] M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse précitée, p. 70.

[5] -Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », L.G.D.J. 1997, p. 301.

- Selon Marc BALTUS, « en vertu de la règle "actori incumbit probatio", c'est normalement au fisc qu'il appartient de démontrer que l'impôt qu'il réclame est dû : la subsistance du moindre doute doit faire échouer ses prétentions ». Marc BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », article précité, p. 129.

[6] Note commune n°9, Texte n° D.G.I. 2002 / 22, p. 96, 97, relative au contentieux de l'assiette de l'impôt devant les tribunaux de l'ordre judiciaire objet des articles 53 à 68 du code des droits et procédures fiscaux. Voir en annexe n°3.

[7] Voir, A. YAICH, « Théorie fiscale », éditions Raouf YAICH 2002, p. 225.

On peut dire que s'il est vrai que l'obligation de motivation constitue une garantie pour le contribuable[1], il n'en reste pas moins vrai qu'elle ne saurait remplacer la consécration législative expresse d'une charge de la preuve incombant à l'administration devant le juge. Il ne faut pas confondre entre la charge de la preuve devant incomber à l'administration et entre l'obligation de motiver l'arrêté de taxation d'office. Il s'agit de deux notions distinctes[2]. Alors que la motivation est liée aux droits de la défense[3], la charge de la preuve est liée au risque de la preuve. D'ailleurs, le droit français qui consacre l'obligation de motivation de l'arrêté de taxation d'office, consacre aussi un article attribuant expressément la charge de la preuve à l'administration fiscale[4].

Par ailleurs, et aussi étonnant que cela puisse paraître, le contribuable supporte la charge de la preuve même s'il est défendeur au sens procédural du terme. En effet, l'article 68 du C.D.P.F.[5], applicable en appel, fait renvoi à l'article 65, applicable en premier degré, selon lequel la charge de la preuve incombe au contribuable taxé d'office. Ainsi, en appel, le contribuable supporte systématiquement la charge de la preuve, quelle que soit sa position, même dans le cas où c'est l'administration qui interjette appel. Devant le juge, le contribuable est défavorisé non seulement en premier degré mais aussi en appel.

En droit fiscal tunisien, il y a un choix législatif clair, mais décevant, d'attribuer systématiquement la charge de la preuve au contribuable. Ce dernier supporte la charge de la preuve en premier degré, alors même qu'il n'est pas le demandeur effectif, mais simplement un demandeur à l'instance qui se défend. Il supporte la charge de la preuve en appel même s'il est intimé et étant, en tant que tel, véritablement défendeur au sens procédural du terme.

Il est regrettable de relever que l'administration fiscale n'est pas un justiciable comme les autres. Or, dans le procès fiscal, l'administration devrait être une simple partie[6]. « L'environnement fiscal

---

أحمد الورفلي، "صلاحيات الإدارة الجبائية"، مجلة القضاء والتشريع مارس 2002، ص 91-92.

D'ailleurs, lors des débats parlementaires concernant le code des droits et des procédures fiscaux, un parlementaire a, non sans raison, critiqué l'article 65 du C.D.P.F. qui prévoit un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable taxé d'office, alors que c'est l'administration qui devrait supporter la charge de la preuve de l'inexactitude des déclarations.

Selon le ministre : « cet article est applicable actuellement et il ne pose pas problème et en plus il y a une nouveauté : c'est l'obligation de motivation.

L'obligation nouvelle de motivation de l'arrêté de taxation d'office signifie que l'administration, en motivant cet arrêté (basé sur des présomptions claires), a accompli sa mission de preuve. Et la charge de la preuve après l'édiction d'un arrêté de taxation d'office devient sur les épaules du contribuable ».

[1] La création d'une obligation de motiver l'arrêté de taxation d'office ( Article 50 du C.D.P.F.) profiterait aux contribuables puisqu'elle leur permettrait d'obtenir une annulation d'impositions « mêmes dues », du seul fait de l'insuffisance ou de l'absence de motivation. ( irrégularité de procédure).

[2] On consultera avec profit Serge SUET « Sur l'obligation de motiver formellement les actes administratifs », A.J.D.A. 1974, p. 349.

[3] Le T.A. considère que la motivation en matière fiscale constitue un élément des droits de la défense, car elle permet au contribuable de contester la taxation.

T.A., 19 février 1990, req. n°851 T.A., 19 février 1990, req. n°966

T.A., 19 février 1990, req. n°978.

"حيث أن التعليل في مادة الآداءات يمكن المسلط عليه من مناقشة توظيفه من طرف الإدارة ، مما يمثل حماية له وبالتالي عنصرا من عناصر حق الدفاع".
Sur ces arrêts, voir revue Servir, revue tunisienne de l'administration publique, 2ème sem., 1992, p.70, commentaire Ahmed BEN MANSOUR et Mohamed KOLSI.

[4] Article L. 192 du L.P.F..

[5] L'article 68 du C.D.P.F. dispose que : « Les dispositions des Articles 56, 57, 58 et 63 à 66 du présent code sont applicables à l'appel ».

Lors des débats parlementaires, il a été demandé d'écarter l'application de l'article 65 en appel. Cependant cette demande n'a pas été retenue. Débats parlementaires, p.1937.

[6] رأي المجلس الاقتصادي والاجتماعي حول مشروع قانون يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (غير منشور) ص 4 :
" فعلاوة على كون الإدارة مؤتمنة على الصالح العام فإنها مطالبة أن تكون مجرد طرف في هذا المجال لا غير".

favorable suppose l'existence d'une justice réellement indépendante et réellement compétente pour trancher, en toute impartialité, les litiges fiscaux et empêcher ainsi l'administration, forte de ses prérogatives de puissance publique (et surtout de son privilège d'exécution préalable), de faire elle-même justice ou d'imposer des solutions »[1].

L'équilibre entre l'administration et les contribuables ne sera assuré qu'à la condition de protéger ces derniers contre un renversement général de la charge de la preuve et contre une méconnaissance de la présomption d'exactitude de la déclaration.

Le déséquilibre organisé par le législateur devrait être compensé par l'action du juge. Les juges ont là un grand rôle à jouer.

### Section II : le jeu des présomptions légales[2]

« Toute théorie de la preuve comporte l'examen de deux sortes de présomptions : les présomptions légales (simples ou irréfragables) et les présomptions de l'homme »[3]. Seules les présomptions légales seront examinées ici car ce sont elles qui agissent sur la charge de la preuve. Les présomptions de l'homme concernent plutôt les moyens de preuve[4].

La législation fiscale accorde une place particulièrement importante aux présomptions légales. Bien plus, « le droit fiscal est le terrain de prédilection de celles-ci »[5].

L'étude de la notion de présomption légale permet de constater que celle-ci constitue un privilège pour la partie en faveur de laquelle elle joue, surtout à travers le renversement de la charge de la preuve qu'elle opère **(paragraphe I).** Or, à travers l'examen de la législation fiscale, on constate que l'administration fiscale se fait de plus en plus souvent reconnaître le profit de présomptions légales. « La présomption légale est au service de l'Etat »[6] **(paragraphe II).** Il en résulte que « la présomption légale est la source d'un déséquilibre du droit de la preuve en faveur de l'Etat »[7] puisque le législateur l'emploie, systématiquement, au profit de l'administration fiscale.

#### Paragraphe I : La notion de présomption légale

L'étude de la notion de présomption légale exige, d'abord, de la définir (**A**) puis de préciser sa nature (**B**).

---

[1] Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : Le cas tunisien », article précité.

[2] L'expression est empruntée à Joël MOLINIER, « La preuve en droit fiscal français », revue juridique et politique, 1985, n°1-2, p. 740.

[3] F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 131.

D'ailleurs, dans le C.O.C. le législateur distingue entre ces deux types de présomptions. Selon l'article 479 du C.O.C. : « Les présomptions sont des indices au moyen desquels la loi ou le juge établit l'existence de certains faits inconnus ». Les articles 480 à 485 du C.O.C concernent « des présomptions établies par la loi » ; Les articles 486 et s. concernent « des présomptions qui ne sont pas établies par la loi ».

[4] Ce second type de présomptions sera examiné dans la deuxième partie de ce mémoire consacrée à l'administration de la preuve, voir infra, partie II, chapitre I, section II.

L'article 427 du C.O.C. dispose que : « Les moyens de preuve reconnus par la loi sont :

1-L'aveu de la partie ;

2-La preuve littérale ou écrite ;

3-La preuve testimoniale ;

4-La présomption ;

5-Le serment et le refus de le prêter.

[5] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », article précité, p.150.

[6] F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 358.

[7] F.-P. DERUEL, « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F. 1962, n°37, p. 46.

### A- La définition de la présomption légale

Selon l'article 480 du C.O.C. : « La présomption légale est celle qui est attachée par la loi à certains actes ou à certains faits ». Il s'agit des conséquences que la loi tire d'un fait connu à un fait inconnu. Le passage du fait connu au fait inconnu se fait par une fiction.

Ainsi définie, la présomption légale présente un avantage considérable pour la partie en faveur de laquelle elle joue. En effet, « le fardeau qui pèse sur le bénéficiaire de la présomption est par-là même sensiblement allégé : il se doit d'apporter seulement la preuve de l'existence du fait qui a servi de point de départ à l'induction légale. En outre, la réalité des éléments de fait qui conditionnent la présomption est parfois si évidente[1] que pratiquement cette obligation minimale est anéantie »[2].

Ainsi, en cas de réclamation dirigée contre des impôts déterminés sur la base de l'une des présomptions légales, l'administration a seulement l'obligation d'établir que les conditions fixées par la loi pour la mise en jeu de la présomption se trouvent réunies. Au lieu de prouver le fait contesté, l'administration se contentera d'établir un indice, de sorte qu'il appartiendra désormais au contribuable de prouver le contraire de ce qui est présumé par la loi et de supporter ainsi le risque de la preuve.

Ainsi, les présomptions légales constituent « un facteur de perturbation du jeu normal des principes gouvernant la charge de la preuve, en ce sens que ces présomptions légales aboutissent généralement à déplacer la charge de la preuve et à alléger la position probatoire de l'une des parties au conflit en faisant directement supporter à son adversaire le risque de la preuve »[3].

La présomption légale paraît souvent intervertir la position des parties dans la preuve, en offrant à celle qui devait normalement justifier des éléments de son droit, un objectif si aisé à établir, que cette partie semblera avoir ainsi une preuve toute faite, que son adversaire devra s'efforcer de renverser[4].

A vrai dire, selon qu'elle est simple ou irréfragable, la présomption légale entraîne soit un renversement de la charge de la preuve soit plus radicalement une suppression du droit de la preuve contraire.

### B- La nature des présomptions légales

Selon l'article 485 du C.O.C. : « La présomption légale dispense de toute preuve celui au profit duquel elle existe. Nulle preuve n'est admise contre la présomption de loi ». Cet article laisse croire que toutes les présomptions légales sont irréfragables. Or, la doctrine considère qu'il existe deux sortes de présomptions légales. Ces dernières sont soit irréfragables, soit simple ("juris tantum")[5]. La présomption légale irréfragable dispense celui au profit duquel elle joue de la charge de la preuve[6]. Bien plus, elle ne permet pas à la partie adverse de la combattre par la preuve contraire. Elle entraîne ainsi une suppression de la preuve. Du coup, elle est particulièrement dangereuse. La présomption légale simple peut être combattue par la preuve contraire et entraîne ainsi un renversement de la charge de la preuve[7].

---

[1] La réalité des éléments de fait auxquels la loi attache une présomption, relève le plus souvent d'une simple constatation et ne soulève aucun problème de preuve.

[2] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », article précité, p.150.

[3] Hatem KOTRANE, « Introduction à l'étude du droit, cadre juridique des relations économiques », C.E.R.P. 1994, Tunis, p. 245.

[4] F.GENY, « Science et technique en droit privé positif », Paris, Sirey 1921, t. III, p. 281, n°232.

[5] Ahmed OMRANE, cours de droit civil non publié, 1994.

[6] Exemple : la présomption de l'autorité de la chose jugée qui exige l'identité de personnes, l'identité de l'objet et l'identité de cause) / article 156 du C.S.P. / article 566 du C.O.C.

[7] Exemple : la présomption d'innocence prévue par l'article 12 de la constitution, la présomption de bonne foi prévue par l'article 558 du C.O.C..

Transposées en droit fiscal, les présomptions légales constituent une « adaptation à la matière fiscale de la théorie classique de la preuve »[1].

**Paragraphe II : La multiplication des présomptions légales en faveur de l'administration fiscale**

Le problème des présomptions caractérise toute l'ambiguïté du droit fiscal, qui doit à la fois garantir les droits des contribuables et donner à l'administration les moyens de lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscale. C'est dans ce but que le législateur a instauré les nombreuses présomptions au bénéfice de l'administration [2].

« L'établissement de présomptions devient une arme essentielle de lutte contre la fraude fiscale, arme par trop voyante, cède ainsi de plus en plus la place à des mécanismes diffus mais tout aussi efficace»[3].

Nonobstant leur but, les présomptions légales, par leur diversité [4] et leurs conséquences rigoureuses au niveau de la preuve, accroîent le déséquilibre entre une administration toute puissante et un contribuable démuni.

L'administration fiscale bénéficie de plusieurs présomptions parfois déraisonnables[5]. Sans entrer dans une analyse détaillée de ces présomptions on note seulement que la présomption légale est la source d'un déséquilibre entre le contribuable et l'administration fiscale en matière de preuve. Les présomptions légales peuvent entraîner non seulement un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable ( A ), mais aussi et plus dangereusement elles peuvent aboutir à une suppression de la preuve ( B ).

**A- Les présomptions légales simples et le renversement de la charge de la preuve**

« Pour échapper à l'obligation de prouver, le fisc se fait de plus en plus souvent reconnaître le profit de présomptions légales qui renversent la charge de la preuve »[6].

En matière de droits d'enregistrement, les présomptions légales se rencontrent fréquemment. « L'enregistrement est, pour la preuve, le domaine rêvé des solutions autoritaires et préfabriquées, c'est-à-dire des présomptions légales instituées au profit exclusif du trésor »[7]. Ainsi en est-il par

---

[1] F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 357.

[2] B. DALBIES, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 313, .314, 315.

[3] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », article précité, p. 151.

[4] Ces présomptions légales sont plus ou moins nombreuses, à titre d'exemple :
- La présomption de résidence habituelle ( Article 2 du C.I.R. ).
- La présomption de chef de famille ( Article 5 du C.I.R. ).
- Les présomptions de distribution de bénéfices ( Article 29 II, a, b du C.I.R.; Article 30 du C.I.R.).
- Les présomptions de transfert à l'étranger ( Article 29 II, c du C.I.R.).
- Les présomptions d'existence d'un revenu taxable ( Articles 42, 43 du C.I.R.).
- Les présomptions de possession en matière de droits de succession ( Articles 40; 44 ; 46 ; 50 du C.D.E.T ).
- La présomption de transfert de propriété ( Article 81 du C.D.E.T.)
- La présomption d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ( Article 8 du C.D.P.F. ).
- La présomption de fraude fiscale ( Article 8 du C.D.P.F. ).
- pour une étude de l'ensemble des présomptions légales reconnues en faveur de l'administration en droit fiscal belge, on consultera avec profit Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Bruxelles, Larcier 1998, p. 378-404.

[5] Marc BALTUS: « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in Réflexions offertes à Paul Sibille ( études de fiscalité), établissement Emile Bruylant, 1981, p. 130.

[6] Marc BALTUS, Ibid, p.129.

[7] F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 297.

exemple des présomptions de transfert de propriété[1] et des présomptions de possession en matière de droits de succession[2]. Le domaine des successions est particulièrement riche en présomptions légales tant pour l'évaluation de l'actif[3] que pour l'appréciation du passif déductible[4].

En matière d'impôts directs, les présomptions légales sont nombreuses. A titre d'illustration, on peut citer les présomptions d'existence d'un revenu taxable prévues par les articles 42 et 43 du C.I.R.[5], la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger[6] et celle de distribution de bénéfices.

La présomption de distribution de bénéfices[7]est prévue par l'article 29 du C.I.R. qui dispose que :

---

[1] L'article 81 du C.D.E.T. dispose que : « *Sauf preuve contraire*, et pour l'exigibilité des droits d'enregistrement et des pénalités, sont suffisamment établies :

1- La mutation d'un immeuble en propriété, nue-propriété ou usufruit par :

-le dépôt d'une demande d'immatriculation au nom du nouveau possesseur.

-tous actes et écrits révélant l'existence de la mutation ou constatant le droit du nouveau possesseur sur l'immeuble.

2- La mutation de propriété d'un fonds de commerce ou de clientèle, par tous les actes et écrits en révélant l'existence ou constatant le droit du nouveau possesseur ou par les paiements d'impôts auxquels sont assujettis les commerçants.

[2] Pour une analyse détaillée de ces présomptions on consultera avec profit Louis MARTIN, « La présomption de propriété de l'article 751 du code général des impôts », J.C.P., La Semaine Juridique Notariale et Immobilière, n°46, 13 novembre 1998, p. 1629-1633.

André CHAPPERT, « A propos de la présomption de propriété de l'article 751 du C.G.I., Répertoire du Notariat Défrénois, n°4, 28 février 1995, p. 224-226.

Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, « Droit fiscal général », Dalloz 1997, p.359 et s.

[3] L'article 40 du C.D.E.T., relatif à l'évaluation de la succession, dispose que : « …Toutefois, pour les meubles et meublants *et sans que l'administration ait à prouver* leur existence, *la valeur imposable ne peut être inférieure à 5 pour cent de la valeur brute* de l'ensemble des autres biens héréditaires, sauf preuve contraire ».

[4] Il y a des dettes dont la déduction de l'actif est interdite par le jeu des présomptions légales. Ainsi, l'article 50 du C.D.E.T., relatif au passif non déductible, dispose que : « I. ne sont pas déductibles :

1-Les dettes échues depuis plus de six mois à la date d'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque… ; ( présomption que ces dettes ont été réglées par le decujus )

2-Les dettes contractées par le défunt auprès de ses héritiers ou des personnes interposées. Néanmoins, lorsque la dette résulte d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires et les personnes réputées interposées ont le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ; …

II. sont réputées personnes interposées au sens des dispositions du paragraphe I deuxièmement du présent article :

1-Les père et mère, les enfants, les descendants et le conjoint de l'héritier, donataire ou légataire ;

2-En matière de succession entre époux, les enfants du conjoint survivant issus d'un autre mariage et les parents dont ce conjoint est héritier présomptif ».

[5] Parce qu'elles agissent essentiellement sur l'administration de la preuve, ces deux présomptions légales des articles 42 et 43 seront étudiées dans la 2ème partie de ce mémoire, Chapitre I, section II.

[6] Cette présomption, vu son caractère irréfragable sera étudié dans le cadre des présomptions légales irréfragables. Voir infra, p 101.

[7] Pour une étude approfondie de cette présomption en droit français, on se reportera à : Alain COLOMBEAU, « La preuve dans le contentieux de l'imposition des distributions et rémunérations occultes ( art. 117 c. gén. impôts ) », Gaz. Pal. 1982, 1er sem., p. 210-214.

Jean-Pierre LOOTEN, « Les revenus réputés distribués : un système d'imposition perfectible », les Nouvelles Fiscales, n°793, 1998, p. 22-25.

Bernard PLAGNET, « Une évolution dans la définition des revenus distribués ? », D.F. 1990, n°9.

Maurice COZIAN, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises, éditions Litec ; 3ème édition ; document intitulé : « L'imposition des distributions irrégulières », p. 459.

« II. Sont à ce titre considérés comme revenus distribués :

1-Tous les bénéfices ou produits qui ne sont ni mis en réserve ni incorporés au capital ;

2-Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ; »[1].

Ce texte est complété par l'Article 30 du C.I.R. aux termes duquel :

« Sont assimilés à des revenus distribués :

1- Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes interposées, au titre d'avances, de prêts ou d'acomptes à l'exception de celles servies entre la société mère et ses filiales[2].

Lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est imputé sur l'impôt au titre de l'année du remboursement ou des années suivantes.

2- Les rémunérations, avantages et bénéfices occultes.

3-Les jetons de présence[3] et les tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en leur dite qualité ».

Ainsi, les sommes que les sociétés énumérées à l'article 29-I- mettent à la disposition des associés, sont classés par le législateur en trois catégories : les revenus présumés distribués ( article 29-II et 31 C.I.R. ) qui sont essentiellement constitués de répartitions de bénéfices. Les revenus distribués par assimilation qui couvrent des distributions déguisées de bénéfices ( article 30 C.I.R )[4].

En France, le bénéfice distribué est soumis à l'impôt sur les capitaux mobiliers. Le but de la présomption de distribution de bénéfices est de sanctionner les dissimulations de distributions opérées pour échapper à l'impôt.

Le législateur tunisien consacre la présomption de distribution de bénéfices. Mais, il est légitime de se demander sur l'intérêt de cette présomption du moment où la loi prévoit l'exonération en faveur des bénéfices distribués[5]. L'exonération du bénéfice distribué « rend absurde ou du moins insolite une

---

[1] La suite de l'article 29 II concerne la présomption de transfert de bénéfice à l'étranger, article 29-II-c.

[2] Selon la note commune n°16 / 1995, relative au commentaire des dispositions des articles 50, 51, 52 et 53 de la loi n°94-127 du 26 décembre 1994, relatifs au régime fiscal des jetons de présence, : « La preuve contraire doit être établie par l'associé ou l'actionnaire qui doit démontrer que l'opération ne revêt pas le caractère de distribution.

A ce titre la preuve contraire peut être démontrée :

* si le prêt, objet de la présomption de distribution, a été conclu par un contrat dûment établi, préalablement à l'opération de remise des sommes présumées distribuées moyennant un taux d'intérêt normal et que les conditions de remboursement sont fixées.

* si les avances consenties par la société à un associé sont réalisées dans le cadre d'opérations commerciales normales…

* si l'avance ou le prêt a fait l'objet de remboursement avant l'intervention des services de contrôle… ».

[3] « Les jetons de présence sont des rémunérations fixes et annuelles, dont le montant est fixé par l'assemblée générale et qui servent de contrepartie à la présence et l'assiduité dont fait preuve les administrateurs ». Majdi DAROUICHE, « Fiscalité des sociétés d'investissement », mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, faculté de droit de Sfax, 1996-1997 p. 58.

Voir l'article 76 alinéa 1er code de commerce qui définit les jetons de présence.

[4] Salma ABID, « L'imposition des revenus de valeurs et capitaux mobiliers », mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, faculté de droit de Sfax, 1998-1999, p.15.

[5] L'exonération des bénéfices distribués est prévue par les articles 38-10 et 48-III du C.I.R.

- L'article 38 dispose que : « Ne sont pas soumis à l'impôt : 10- Les revenus distribués au sens des dispositions de l'alinéa 'a' du paragraphe II de l'article 29, du paragraphe 3 de l'article 30 et l'article 31 du présent code à l'exclusion des jetons de présence visés au paragraphe VI de l'article 48 du présent code ».

tentative de dissimulation, pour des raisons fiscales, des distributions de bénéfice »[1]. On peut estimer critiquable la position du législateur tunisien qui renferme une contradiction entre l'exonération du bénéfice distribué et sa détermination par présomption. Du coup, la présomption de distribution de bénéfices semble être dépourvue d'intérêt fiscal à raison de l'exonération prévue.

Néanmoins, on peut penser que la présomption de distribution a un effet utile par l'interprétation de l'administration concernant la portée de l'exonération des bénéfices distribués. Dans la note commune n°16 de l'année 1995 [2], l'administration a soutenu le raisonnement suivant : aussi bien l'article 38-10 que l'article 48-III du C.I.R. prévoient une exonération des bénéfices distribués au sens de l'article 29-II-a. Elle a conclu sur la base de ces mêmes dispositions que l'exonération en droit tunisien ne concerne que les distributions régulières de bénéfices. Il s'agit notamment « des intérêts des parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée et des dividendes ». Toutes les autres formes de distribution irrégulière se trouvent soumises à l'imposition.

L'interprétation avancée par l'administration vaut par sa clarté et présente l'avantage d'obvier aux situations insolites et aberrantes auxquelles aboutissent les dispositions combinées des articles 38-10 (ou 48-III) et 29-II-a[3]. La dite interprétation permet de donner un sens à la présomption de distribution de bénéfices. Cette dernière aura un intérêt concernant les distributions irrégulières de bénéfices, puisque selon l'administration ces distributions sont imposables[4].

Par ailleurs, la présomption de distribution de bénéfices trouve tout son intérêt concernant les revenus distribués au sens de l'article 29-II- et de l'article 30 paragraphe 1 et 2. Lesdits revenus sont soumis à imposition, puisque l'exonération prévue par l'article 38-10 se limite aux revenus distribués au sens de l'article 29-II-a, de l'article 30 §3 et de l'article 31.

L'essentiel est que la consécration législative des présomptions légales simples au profit de l'administration confirme le choix législatif de généraliser le renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable.

### B- Les présomptions légales irréfragables et la suppression la preuve

Les présomptions légales irréfragables sont dangereuses car elles ne laissent pas une chance à la preuve contraire. « Particulièrement la source des fictions se trouve dans les présomptions irréfragables, praesumptiones iuris et de iure, car elles ne peuvent être écartées, elles formulent donc des assertions dont la fausseté n'est pas démontrable par une référence à la réalité »[5].

---

- L'article 48 III dispose que : « En outre, sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable les revenus distribués au sens des dispositions de l'alinéa 'a' du paragraphe II de l'article 29, du paragraphe 3 de l'article 30 à l'exclusion des jetons de présence et de l'article 31 du présent code ».

[1] Salma ABID, « L'imposition des revenus de valeurs et capitaux mobiliers », mémoire précité, p. 33. Elle ajoute « A cause d'un curieux mimétisme, le législateur tunisien a crée un paradoxe au sein du régime fiscal des revenus de valeurs mobilières », p.32.

[2] Voir annexe n°3 de ce mémoire.

[3] Salma ABID, « L'imposition des revenus de valeurs et capitaux mobiliers », mémoire précité, p. 37.

[4] Il faut noter que la position de l'administration n'est pas en parfaite harmonie avec le texte, d'autant plus qu'on peut constater que le législateur tunisien a banni le terme « dividende » dans les articles et suivants. En effet, l'administration opère la distinction entre distributions régulières de dividendes et distributions déguisées de bénéfices sociaux quant à la détermination du champ d'application de l'exonération. En revanche, la loi fiscale ne contient pas une telle distinction. L'article 38-10 et l'article 48-III du C.I.R. visent les distributions de l'article 29-II-a sans aucune distinction entre distributions régulières et distributions irrégulières.

Pour pallier l'absence d'harmonie qui existe entre le texte législatif et son interprétation administrative, une refonte des dispositions définissant le régime fiscal des revenus de valeurs mobilières s'impose. Le législateur tunisien peut éventuellement limiter l'exonération aux seules distributions régulières de dividendes. Les autres formes déguisées de distribution de bénéfices telles que définies par les articles 29-II-a et 29-III du C.I.R., devraient en principe, être écartées du bénéfice de l'exonération.

Salma ABID, mémoire précité, p. 38.

[5] Jerzy WROBLEWSKI, « Structure et fonctions des présomptions juridiques », in Etudes publiées par Ch. PERELMAN et P. FORIERS : « Les présomptions et les fictions en droit », Bruxelles 1974, p. 67.

L'exemple de présomptions irréfragables, qui mérite d'être avancé, est la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger prévue par l'article 29-II-c du C.I.R. Cet article dispose que : « II. sont à ce titre considérés comme revenus distribués :

c- les bénéfices réalisés en Tunisie par les entreprises visées à l'alinéa 3 du paragraphe I du présent article[1] qui sont présumés être distribués au profit des associés non domiciliés en Tunisie ».

Ainsi, les bénéfices réalisés en Tunisie, par les établissements tunisiens de sociétés étrangères sont soumis à une double présomption. La première présomption conduit à supposer que les bénéfices réalisés par ces établissements sont distribués en totalité. La deuxième présomption conduit à supposer que les distributions de bénéfices sont faites au profit de personnes ayant leur domicile réel ou leur siège social hors de Tunisie. Ainsi les bénéfices réalisés en Tunisie sont présumés transférés à l'étranger. Ces bénéfices ne sont pas exonérés que le bénéficiaire soit personne physique (article 38-10 C.I.R. tel que modifié par la loi de finances de l'année 1995 ) ou personne morale (article 48 III). Du coup, la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger présente un intérêt du moment où le législateur prévoit l'imposition desdits bénéfices[2].

Certes, la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger présente l'avantage d'être un moyen particulièrement drastique pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscale. Néanmoins, le caractère irréfragable de la dite présomption place le contribuable dans une situation périlleuse[3], puisqu'il est privé de la possibilité de rapporter la preuve contraire. Il s'agit d'une solution sévère, pénalisante, rigoureuse.

Le caractère dissuasif de cette présomption aurait pu être amoindri, si elle admettait la preuve contraire[4]. D'ailleurs, en droit fiscal français, cette présomption est simple, ce qui est plus équitable. En effet, l'article 115 quinquies 2 C.G.I. prévoit la possibilité d'une révision de l'imposition dans les deux cas suivants :

- La société justifie que les bénéfices ne sont pas totalement distribués.
- La société justifie que tout ou partie des distributions a bénéficié à des personnes domiciliées ou établies en France.

Les présomptions légales irréfragables avantagent l'administration fiscale en matière de preuve et constituent un danger qui menace les droits des contribuables par leur privation d'un droit fondamental : le droit à la preuve. Refuser au contribuable la preuve contraire d'une présomption équivaut à laisser entrer dans les caisses du trésor une imposition indue, ce qui est contraire au statut constitutionnel de l'impôt[5].

Par ailleurs, il convient de préciser qu'en droit fiscal l'opposition présomption simple-présomption irréfragable est largement théorique. En principe, seules les présomptions irréfragables ne souffriraient pas de la preuve contraire. En revanche, les présomptions simples pourraient être combattues. Or, en droit fiscal, le caractère irréfragable de la présomption est certes une notion juridique mais il est surtout un élément de fait[6]. « Une présomption simple peut se transformer de fait

---

[1] C'est-à-dire par les établissements tunisiens de sociétés étrangères.

[2] Il s'agit d'une solution contraire à celle consacrée concernant les bénéfices présumés distribués. Voir supra, p. 97.

[3] L'article 29-II-c n'a pas prévue la possibilité de combattre la présomption par la preuve contraire.

[4] Salma ABID, mémoire précité, p. 45, 46.

[5] F.P. DERUEL, thèse précitée.

[6] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », Gaz.Pal. 1983, n°1, p.150, 151. Cet auteur cite l'exemple de la présomption d'intention spéculative qui est établie à l'article 35 A 1 du code général des impôts. Cette présomption est parfaitement révélatrice de ces distorsions. Le contribuable peut parfaitement combattre la présomption qui est établie mais il doit se battre sur un terrain subjectif et rétablir une intention passée qui a été démentie par les évènements postérieurs. Comme l'a souligné Daniel RICHER, cet article a été abrogé par la loi n°82-1126 du 29 décembre 1982.

en présomption irréfragable devant l'impossibilité concrète de la combattre »[1]. Il va sans dire que cette donnée accroît le déséquilibre entre l'administration fiscale et le contribuable en matière de preuve. « La multiplication des présomptions qui ne souffrent pratiquement pas la preuve contraire hypothèque le succès d'une instance devant le juge de l'impôt. N'est-ce pas très largement encourager un contentieux stérile et frustratoire ? »[2].

On ne saurait, enfin, passer sous silence un des exemples les plus flagrants des présomptions légales, il s'agit de la présomption de fraude instituée par l'article 8 du C.D.P.F. qui dispose que les agents de l'administration « sont habilités, en cas d'existence de présomption d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou de manœuvres de fraude fiscale, à procéder, conformément aux dispositions du code de procédure pénale, à des visites et perquisitions dans les locaux soupçonnés en vue de constater les infractions commises et de recueillir les éléments de preuve y afférents.

Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la saisie de tous documents ou objets prouvant l'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou présumant une infraction fiscale ». Cette présomption légale de fraude est contraire à la constitution qui consacre dans son article 12 la présomption d'innocence[3]. Comme on l'a déjà évoqué, abolir la présomption d'innocence ou la présomption de non-revenu, pour instituer exactement la présomption inverse…c'est vraiment aller trop loin[4].

Au total, si les présomptions légales constituent un moyen efficace de lutte contre la fraude, « l'efficacité est même parfois excessive car la présomption est nécessairement aveugle. Elle enferme dans ses rets tous les contribuables qu'ils soient de bonne ou de mauvaise foi »[5]. Elle paralyse le plus souvent les contribuables et plus particulièrement les contribuables de bonne foi[6].

Les présomptions légales permettent à l'administration fiscale de réclamer l'impôt en étant dispensée de prouver qu'il est réellement dû. Du coup, le contribuable court le risque de devoir payer l'impôt non parce que cet impôt est dû, mais parce qu'il n'arrive pas à prouver qu'il ne l'est pas[7].

Vu leur gravité, « les présomptions légales, exceptions à la règle générale qui confère à l'Etat la charge de la preuve, doivent être interprétées aussi respectivement que possible »[8].

---

[1] Dalbies BERANGERE, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. .317. Voir dans le même sens Joël MOLINIER, « La preuve en droit fiscal français », revue juridique et politique 1985, 1-2, p.140, 141.

[2] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », article précité, p. 154.

[3] Cet article dispose que : « Tout prévenu est présumé innocent jusqu'à l'établissement de sa culpabilité à la suite d'une procédure lui offrant les garanties indispensables à sa défense ».

[4] Jean Foyer, Rapport final de synthèse in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », op. Cit., p.160.

[5] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », article précité, p.150, 151.

[6] Maurice-Christian BERGERES, ibid, p. 153.

[7] Marc BALTUS: « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », article précité, p. 130.

[8] F.P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 368.

## CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

En droit fiscal tunisien, la détermination de la charge de la preuve est gouvernée par la procédure de taxation d'office dont l'administration fiscale a la maîtrise. La maîtrise de la procédure présente un avantage considérable pour l'administration puisqu'elle lui permet de renverser la charge de la preuve au détriment du contribuable, même si ce dernier a respecté ses obligations déclaratives et comptables.

Par la généralisation de la taxation d'office et du renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable, le système déclaratif ne cède-t-il pas la place à l'évaluation administrative ? La présomption d'exactitude de la déclaration, corollaire de tout système déclaratif, ne cède-t-elle pas la place à la présomption d'inexactitude ? N'y a-t-il pas eu passage à une présomption de fraude et de culpabilité ?

Si en droit fiscal comparé, parmi les garanties dont profite le contribuable respectueux de ses obligations déclaratives et comptables, figure le principe d'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale[1] et le caractère exceptionnel du renversement de la charge de la preuve, le droit fiscal tunisien pourrait-il ignorer encore cette répartition de la charge de la preuve favorable au contribuable ?

Le déséquilibre entre l'administration fiscale et le contribuable au niveau de la répartition de la charge de la preuve s'est aggravé par le déséquilibre au niveau de l'administration de la preuve.

---

[1] Christophe DE LA MARDIERE, « La déclaration fiscale », R.F.F.P. 2000, n°71, p.138.

# DEUXIEME PARTIE : LE DESEQUILIBRE AU NIVEAU DE L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE

Le législateur tunisien, malgré son silence sur la charge de la preuve incombant à l'administration fiscale[1], a pris soin de doter cette dernière de moyens énergiques qui lui facilitent l'administration de la preuve.

Il y a là un véritable paradoxe : l'administration fiscale qui, de par la loi, n'est pas tenue de prouver ; peut prouver. En revanche, le contribuable qui, de par la loi, doit prouver ; n'est pas toujours en mesure de le faire, dès lors que celui-ci ne dispose pas de moyens efficaces, comparables à ceux que possède l'administration, pour prouver que cette dernière a fait une évaluation exagérée de ses bases d'impositions. Ainsi, le contribuable « se sent en nette infériorité, face aux rouages d'une administration bien rodée à la bataille qu'elle est entrain de lui livrer »[2].

En matière d'administration de la preuve, le déséquilibre entre les deux parties est criant. A une prépondérance de l'administration fiscale **(CHAPITRE I)** correspond une précarité de la situation du contribuable **(CHAPITRE II)**.

[1] Ceci bien entendu mis à part l'article 108 du C.D.P.F. qui concerne le contentieux fiscal pénal.

[2] Neila CHAABANE, « Les garanties du contribuable devant le juge fiscal », in actes de colloque sur le contentieux fiscal, faculté des sciences juridiques de Tunis, le 21 et 22 avril 1995, p.3.

## CHAPITRE I : LA PREPONDERANCE DU FISC DANS L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE

Le droit fiscal, plus que tout autre droit, illustre dans certains de ses aspects la permanence et la rigueur des prérogatives de puissance publique. Tel est le cas en matière de preuve. Ce droit a pu apparaître comme le serviteur quasi-exclusif des intérêts du fisc[1].

Dans le dialogue avec le contribuable, les agents du fisc apparaissent comme trop fortement armés[2]. Grâce au soutien législatif, l'administration fiscale jouit de pouvoirs exorbitants pour rechercher les éléments de preuve **(SECTION I)**. Bien plus, les présomptions constituent un moyen de preuve privilégié de l'administration fiscale **(SECTION II)**. Ces deux armes favorisent la prépondérance du fisc dans l'administration de la preuve[3].

### Section I : Les pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale dans la recherche des preuves

On doit admettre qu'il est naturel d'attribuer au fisc des pouvoirs importants et c'est une erreur de vouloir dissimuler la véritable essence derrière une collaboration des contribuables qui sera toujours imparfaite et toujours irritante[4]. Ces pouvoirs exorbitants sont justifiés par la nécessité de lutter contre la fraude fiscale et de saisir une matière imposable qui risque d'être dissimulée.

Mais, en contrepartie, il faut que de réelles garanties soient octroyées aux contribuables, surtout que les pouvoirs d'investigation du fisc sont souvent ressentis comme des atteintes à la liberté individuelle, voire comme des intrusions dans la vie privée.

En droit fiscal, l'administration peut à la fois diligenter elle-même des procédures tendant à rechercher les preuves, exiger du contribuable les preuves qu'elle n'a pu réunir contre lui[5]. Plusieurs procédures de contrôle exigent du contribuable qu'il fournisse la preuve de la sincérité de ses déclarations alors même que celles-ci ont été régulièrement déposées[6].

Les techniques de contrôle[7] mises à la disposition de l'administration lui permettent de rechercher les preuves de l'inexactitude de la déclaration du contribuable. Il s'agit de prérogatives exorbitantes [8]: un droit de communication particulièrement étendu **(paragraphel),** un droit de vérification interminable

---

[1] M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse précitée, p. I.

[2] Marc BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », article précité, p. 135.

[3] La prépondérance du fisc dans l'administration de la preuve apparaît aussi dans le contentieux fiscal pénal, à travers l'attribution d'une force probante particulière aux procès-verbaux des agents de l'administration fiscale. L'article 71 du C.D.P.F. dispose que : « Les procès-verbaux relatifs aux infractions fiscales pénales sont établis par deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits qui constituent l'infraction, ces procès-verbaux font foi jusqu'à preuve du contraire ». Il faut noter que l'attribution d'une force probante particulière aux procès-verbaux de l'administration fiscale, constitue une dérogation au principe général qui interdit de se créer un titre à soi-même.

[4] Jean BOULOUIS, « Procès du juge fiscal », R.S.F. 1957, n°4, p.656 et s.

[5] Didier DE MONTBRIAL, «La fiscalité, les libertés et l'Etat de droit»,Gaz. Pal. 1985, 2ème sem. p. 655.

[6] DE LA MARDIERE Christophe, « La déclaration fiscale », R.F.F.P., 2000, n°71, p.140.

[7] Le C.I.R a réglementé le contrôle fiscal dans les articles 63, 64, 65. Mais, les dispositions législatives du C.I.R étaient lacunaires. Le législateur ne s'est tellement pas soucié de prévoir avec précision les règles devant régir le contrôle fiscal. Le C.D.P.F., tout en légalisant les règles régissant le contrôle fiscal qui étaient prévues par la charte et le C.I.R., a apporté certaines modifications par rapport à l'ancienne législation régissant le contrôle fiscal. Il n'a fait que consolider les pouvoirs de l'administration fiscale.

[8] Voir sur la question :

-أحمد السوسي، "سلطات إدارة الأداءات"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.

-أحمد الورفلي، صلاحيات الإدارة الجبائية"، مجلة القضاء والتشريع مارس 2002، ص. 41-94.

**(paragraphe II),** une demande de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications générale **(paragrapheIII)** et un droit de visite redoutable **(paragrapheIV).**

**Paragraphe I : Un droit de communication particulièrement étendu**

Le droit de communication est régi par les articles 7, 8, 9, 16, 17 et 18 du code des droits et des procédures fiscaux[1]. C'est le droit qui permet à l'administration fiscale d'obtenir, à la fois du contribuable lui-même et des tiers, de façon unilatérale des renseignements utiles en vue de l'établissement de l'impôt[2]. Il permet à l'administration fiscale d'obtenir des renseignements sur le patrimoine, la situation financière ainsi que l'activité du contribuable auprès d'organismes ou personnes publiques ou privées, sans que ces derniers puissent opposer à l'administration fiscale le secret professionnel[3].

Il s'agit d'une prérogative exceptionnelle techniquement nécessaire, permettant à l'administration de réunir les éléments de la preuve qui lui incombe.

Le C.D.P.F., entré en vigueur le 1[er] janvier 2002, a élargi davantage le droit de communication[4]. Celui-ci apparaît comme un droit particulièrement étendu quant aux personnes qui y sont soumises. Le droit de communication s'étend aussi bien au contribuable (**A**) qu'aux tiers (**B**). Deux principes fondamentaux risquent d'être mis en cause, l'obligation de respecter la vie privée des citoyens et la règle du secret professionnel[5].

### A- L'exercice du droit de communication à l'égard du contribuable

Le droit de communication à l'égard du contribuable est prévu par les articles 7, 8 et 9 du C.D.P.F.[6] :

L'article 7 dispose que : « L'administration fiscale peut demander aux personnes physiques, dans le cadre de la vérification de leur situation fiscale, des états détaillés de leur patrimoine et des éléments de leur train de vie visés aux articles 42 et 43 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ».

---

[1] Avant l'entrée en vigueur du C.D.P.F., le droit de communication était régi par les articles 63 al.1[er], 64 al.2 et 65 du C.I.R.

[2] C.E. 13 mars 1967, D.F. 1967, n°43, conclusions LAVONDES.

[3] Walid GADHOUM, mémoire précité, p. 49.

بلقاسم خالد، "حق الاطلاع في المادة الجبائية"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.

[4] Sofiène GUERMAZI, « Le droit de communication dans le cadre du code des droits et procédures fiscaux », R.C.F. 2001, N° 54.

[5] On consultera avec profit :

- Badreddine CHIHI, « Le secret professionnel et le droit de communication du fisc au sens du code des droits et procédures fiscaux », mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, faculté de droit et des sciences politiques de Tunis, 2000-2001.

- Philippe LUPPI, « Contrôle fiscal et secret professionnel chez les professionnels de santé libéraux : L'exemple des chirurgiens dentistes, R.F.F.P. 1992, n°37, p.47-74.

- Corinne Lepage JESSUA, « L'opposabilité du secret professionnel au fisc : A propos de l'arrêt d'assemblée du 12 mars 1982 », Gaz.Pal. 1983, 1[er] sem, p.80-85.

- Jean-Pierre BOURS, « La notion de secret dans ses rapports avec le droit fiscal »,in Etudes de fiscalité, réflexions offertes à Paul SIBILLE, Bruxelles, Bruylant 1981, p. 233-252.

- Yves PIMONT, « Le fisc, le contribuable et les tiers », in Mélanges P.-M. GAUDEMET, Economica 1984, p. 637-656.

-Jacques MALHERBE, rapport général sur le Thème « La protection de la confidentialité en matière fiscale », Cahiers de droit fiscal international, volume LXXVIb, p. 21-44.

[6] Avant l'entrée en vigueur du C.D.P.F., le droit de communication à l'égard du contribuable était régi par les articles 63 al.1[er], 64 al.2 du C.I.R.

L’article 8 ajoute que : « Le contribuable doit communiquer, à toute réquisition des agents de l'administration fiscale à ce habilités, ses quittances, documents et factures relatifs au paiement des impôts dont il est redevable ou justifiant l'accomplissement de ses obligations fiscales ».

L’article 9 précise que : « Les personnes soumises à l'obligation de tenir une comptabilité conformément aux dispositions de l'Article 62 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, doivent communiquer aux agents de l’administration fiscale, tous registres, titres et documents, ainsi que les programmes, logiciels et applications informatiques utilisés pour l’arrêté de leurs comptes ou pour l'établissement de leurs déclarations fiscales. Les personnes qui tiennent leur comptabilité ou établissent leurs déclarations fiscales par les moyens informatiques, doivent communiquer, aux agents de l’administration fiscale, les informations et éclaircissements nécessaires que ces agents leur requièrent dans le cadre de l’exercice de leurs fonctions ».

Il y a lieu de préciser que le droit de communication s’exerce sans que l’administration soit obligée de prévenir le contribuable. En effet, la loi n’exige aucune formalité d’information préalable. Ce droit est « unilatéral » et il est limité à un relevé passif des écritures comptables ou la copie des documents sans examen critique de la comptabilité[1].

Cette prérogative altère le régime de la preuve en obligeant le contribuable à fournir lui-même les éléments de la démonstration, alors que c’est l’administration, qui supporte la charge de la preuve[2].

Le droit de communication à l’égard du contribuable ne peut s’exercer sans risquer de pratiquer, dans certains cas, « une indiscrétion inquisitoriale insupportable »[3]. Ainsi en est-il de l’obligation mise à la charge des contribuables de communiquer, sur demande de l’administration, « des états détaillés de leur patrimoine et des éléments de leur train de vie »[4]. N’a-t-on pas affirmé que « vivre, c’est dépenser ; et à son terme, le contrôle des revenus par le train de vie se transforme en une intrusion fiscale de tous les instants de la vie privée des citoyens »[5].

**B- L’exercice du droit de communication à l’égard des tiers**

Le C.D.P.F. prévoit, dans ses articles 16 à 18, une liste des tiers soumis au droit de communication[6]. Non seulement l’administration peut demander aux tiers de lui fournir des éléments de preuve (**2**), mais bien plus ces éléments lui sont même fournis sans initiative de sa part (**1**). C’est ainsi que Alain PUPIER distingue respectivement entre le droit de communication « actif » et le droit de communication « passif »[7].

**1) La communication automatique**

Certaines personnes ou services sont tenus de faire connaître d’office à l’administration fiscale, sans demande de celle-ci, des renseignements relatifs aux contribuables. Il s’agit là d’un droit de communication « passif ».

---

[1] En revanche, le droit de vérification est subordonné au respect des garanties offertes par la loi au contribuable vérifié ; tel que l’information préalable, le débat oral et contradictoire.

[2] F.-P. DERUEL« La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 428.

[3] Jean WILMART : « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », mélanges en hommage à Léon Graulich, Liège 1957, p.173.

[4] Article 7 du C.D.P.F.

[5] Jean WILMART : « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », article précité, p.173.

[6] Avant l’entrée en vigueur du C.D.P.F., le droit de communication à l’égard des tiers était consacré par l’article 65 du C.I.R.

[7] Alain PUPIER, « Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », revue de la recherche juridique, droit prospectif, presses universitaires d’Aix-Marseille 1997-1, p. 316.

Ainsi, l'article 16 alinéa 2 et 3 du C.D.P.F. dispose que : « Les services de l'Etat et des collectivités locales, les établissements et_entreprises publics ainsi que les sociétés dans le capital desquelles l'Etat détient directement ou indirectement une participation, doivent faire parvenir aux services compétents de l'administration fiscale, tous les renseignements relatifs aux marchés pour construction, réparation, entretien, fourniture, services et autres objets mobiliers qu'ils passent avec les tiers selon un modèle établi par l'administration, et ce, dans un délai ne dépassant pas trente jours à compter de la date de leur passation.

Les officiers publics et les dépositaires d'archives et de titres publics sont tenus de communiquer pour consultation sur place, aux agents de l'administration fiscale à ce habilités, les actes, écrits, registres et pièces des dossiers détenus ou conservés par eux dans le cadre de leurs fonctions. Ils sont tenus également de permettre à ces agents de prendre, sans frais, les renseignements, extraits et copies nécessaires pour le contrôle des actes et des déclarations ».

De son côté l'article 18 du C.D.P.F. dispose que : « Le ministère public communique aux services de l'administration fiscale, tous les renseignements et documents présumant une fraude fiscale ou tout autre agissement ayant pour but de frauder l'impôt ou de compromettre son paiement qu'il s'agisse d'une instance civile, commerciale ou d'une instruction pénale même terminée par un non-lieu ». Il s'agit là d'un droit de communication de l'administration auprès de l'autorité judiciaire [1].

Il apparaît que la loi définit d'une manière large les personnes ou services soumis au droit de communication. La communication est dans ce cas automatique, spontanée. Elle n'est pas subordonnée à une demande écrite de l'administration.

**2) La communication sur demande de l'administration**

L'article 16 alinéa 1<sup>er</sup>du C.D.P.F. dispose que : « Les services de l'Etat et des collectivités locales, les établissements et entreprises publics, les sociétés et organismes contrôlés par l'Etat ou par les collectivités locales ainsi que les établissements, entreprises et autres personnes morales du secteur privé et les personnes physiques, doivent communiquer aux agents de l'administration fiscale sur demande écrite et pour consultation sur place les registres, la comptabilité, les factures et les documents qu'ils détiennent dans le cadre de leurs attributions ou dont la tenue leur est prescrite par la législation fiscale. Ils doivent, en outre, faire parvenir aux agents de l'administration fiscale, sur demande écrite, des listes nominatives de leurs clients et fournisseurs comportant les montants des achats et des ventes de marchandises, de services et de biens effectués avec chacun d'eux, et ce, dans un délai ne dépassant pas trente jours à compter de la date de la notification de la demande ». Selon l'article 16 du C.D.P.F., on constate que le droit de communication a connu une extension de son champ d'application, il n'épargne aucune personne qu'elle soit publique ou privée.

L'article 16 alinéa 4 du C.D.P.F. dispose que : « Les services et les personnes physiques ou morales, visés au présent article ne peuvent, en l'absence de dispositions légales contraires, opposer l'obligation du respect du secret professionnel aux agents de l'administration fiscale habilités à exercer le droit de communication ». Cet article consacre l'inopposabilité du secret professionnel au fisc. Il s'agit d'un facteur de la prédominance du fisc dans l'administration de la preuve.

Enfin, l'innovation la plus importante concerne l'article 17 du C.D.P.F. L'article 17 tel que modifié par la loi n°2002-1 du 8 janvier 2002 dispose que : « Le droit de communication prévu par l'article 16 du présent code consiste, en ce qui concerne l'activité financière des établissements bancaires et postaux relative à l'ouverture des comptes, en la communication aux services compétents de l'administration fiscale sur demande écrite, dans un délai ne dépassant pas trente jours à compter de la date de la notification de la demande, des numéros des comptes qui se trouvent ouverts auprès d'eux durant la période non prescrite [2], de l'identité de leurs titulaires ainsi que la date d'ouverture de ces comptes lorsque l'ouverture a eu lieu durant la période susvisée et la date de leur clôture lorsque celle-ci a eu lieu au cours de la même période.

---

1 Voir M. GOTHIER, « Le droit de communication de l'administration auprès de l'autorité judiciaire », B.F. F. LEFEBVRE, avril 1989, p.222.

[2] C'est-à-dire 5 ans ou 10 ans.

Le droit de communication prévu par le paragraphe premier du présent article ne s'applique qu'aux contribuables se trouvant en vérification approfondie de leur situation fiscale à la date de la présentation de la demande.

Le droit de communication prévu par le présent article s'exerce par les agents de l'administration fiscale habilités à cet effet ».Cet article appelle deux observations :

D'une part, l'article 17 du C.D.P.F. institue un droit de communication au profit du fisc dont l'objet consiste en la communication des numéros de comptes bancaires et postaux ouverts par les établissements financiers ainsi que l'identité de leurs titulaires. Ainsi, le voile du secret bancaire est levé[1]. Toutefois, il faut souligner qu'en dehors des renseignements susvisés, le secret bancaire n'est pas levé et les établissements en question ne sont pas tenus de répondre à des demandes de communication relatives aux mouvements des comptes ouverts auprès d'eux[2]. Légalement, ces organismes ne sont tenus de communiquer que les numéros de comptes et l'identité de leurs titulaires. L'administration ne peut en aucune manière exiger des institutions financières la communication des mouvements de comptes.

D'autre part, l'article 17 nouveau du C.D.P.F. remplace l'article 17 ancien[3] qui avait déclenché une vive inquiétude en particulier auprès des agents économiques[4]. Pour calmer le jeu, cet article 17 ancien a été abrogé par l'article premier de la loi n° 2002-1 du 8 janvier 2002, portant assouplissement des procédures fiscales[5], et remplacé par l'article 17 nouveau. La règle de la communication automatique des relevés bancaires a été supprimée. Cette communication est désormais subordonnée à une demande écrite de l'administration fiscale. On passe donc d'une information à l'initiative d'une tierce personne à une information à l'initiative de l'administration[6]. Par ailleurs, ce droit de communication est désormais conditionné par le fait que contribuable doit être dans une situation

---

[1] Sur le secret bancaire on peut se reporter à :

- A. BEL HADJ HAMMOUDA, « Le secret professionnel du banquier en droit tunisien ou pour un secret bancaire plus renforcé », R.T.D. 1979, p.11.

- Thierry AFSCHRIFT, « Le secret bancaire en droit fiscal », disponible sur le site Internet www.waw.be/idefisc/themes/secret-bank.htm

- Naïm MOGHABGHAB, « Le secret bancaire : Etude de droit comparé (Belgique, France, Suisse, Luxembourg et Liban) », 1996.

- Raymond FARHAT, « Le secret bancaire : Etude de droit comparé ( France, Suisse, Liban) », thèse pour le doctorat, paris, L.G.D.J. 1967.

- Claude MORAIS, « Etude comparée sur le secret bancaire ( Etats-Unis, Canada) », revue générale de droit mars 1997, p. 71-87.

[2] Abdelhamid BEN JABALLAH, « Le contribuable face au fisc: droits, obligations et procédures fiscales », Tunis 2002, p.63.

[3] - L'article 17 avant sa modification par la loi n° 2002-1 du 8 janvier 2002, portant assouplissement des procédures fiscales, disposait que : « Le droit de communication prévu par l'article 16 du présent code consiste, pour l'activité financière des établissements bancaires et postaux relative à l'ouverture des comptes, en la communication aux services compétents de l'administration fiscale d'une liste comportant les numéros des comptes qu'ils ont ouverts durant le mois ainsi que l'identité de leurs titulaires, et ce, durant les vingt huit premiers jours du mois qui suit ».

- Par ailleurs, l'art.15 de la loi de promulgation du C.D.P.F, qui comportait un droit de communication provisoire auprès des banques concernant l'année 2001, a été abrogé par l'article 2 de la loi n° 2002-1 du 8 janvier 2002, portant assouplissement des procédures fiscales.

[4] Les critiques adressées à cet article sont essentiellement : affaiblissement du secret bancaire et l'inquisition fiscale insupportable.

D'ailleurs le ministre des finances a du intervenir par un communiqué de presse (février 2001) et par un courrier adressé aux banques.

[5] L'intitulé malheureux de cette loi constitue à lui seul un aveu implicite du caractère rigoureux des procédures fiscales en vigueur.

[6] Abdelhamid BEN JABALLAH, « Le contribuable face au fisc: droits, obligations et procédures fiscales », Tunis 2002, p.62.

de vérification fiscale approfondie. Il en résulte que l'administration doit adresser à la banque une copie de l'avis de vérification reçu par le contribuable concerné.

En dépit des améliorations apportées par la loi portant assouplissement des procédures fiscales, au droit de communication auprès des banques, ce droit de communication demeure critiquable. En effet, il donne un blanc seing à l'administration fiscale pour demander communication des numéros de compte ouverts sans qu'aucune autorité autonome ne puisse vérifier que les contribuables concernés par ce droit de communication sont réellement sous vérification approfondie[1].

Au total, il apparaît que la loi définit d'une manière large les personnes ou services soumis au droit de communication. Comparées aux dispositions des textes fiscaux antérieurs, en l'occurrence le C.I.R., les nouvelles dispositions relatives au droit de communication ont un caractère plus large. Le droit de communication a connu une extension de son champ d'application, il n'épargne aucune personne qu'elle soit personne physique ou morale, publique ou privée. Il s'étend même au ministère public. Toutes ces personnes viennent au secours de l'administration fiscale en lui donnant les éléments de la preuve dont elle a la charge.

Par ailleurs, l'administration fiscale peut adresser des demandes de renseignements à des personnes non soumises au droit de communication. D'ailleurs, les services de l'administration fiscale sont habitués à écrire à quiconque pour demander des renseignements et des éclaircissements sur un tiers. On assiste alors à une extension non reconnue et non autorisée par la loi au profit de l'administration fiscale[2].

Toutefois, la jurisprudence française considère que l'administration ne peut pas s'appuyer, pour établir un redressement, sur des pièces qu'elle a obtenues ou qu'elle détient de manière manifestement illicite : tel est le cas lorsque le service a utilisé des documents volés par un salarié du contribuable[3].

Il importe de souligner que le défaut de communication à l'administration des informations exigées est sanctionné par une amende fiscale[4]. Toutefois, cette sanction ne s'applique qu'aux personnes qui sont assujettis légalement[5]au droit de communication. Les personnes non visées par le C.D.P.F. ne sont pas tenues légalement de répondre et n'encourent aucune sanction[6].

Le droit de communication confère à l'administration fiscale des pouvoirs exorbitants qui menacent la sécurité, la tranquillité et la vie privée du contribuable[7]. A vrai dire, si ce dernier trouve légitime que l'administration contrôle ses déclarations, il n'accepte pas qu'elle procède à une inquisition permanente et générale. « L'inquisition fiscale reste, en dépit de sa nécessité, difficilement

---

[1] Abdelhamid BEN JABALLAH, ibid., p.62.

[2] Walid GADHOUM, mémoire précité, p. 54.

[3] CAA Lyon, 5 juillet 1994, R.J.F. 10/94, n°1022, in H. AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1996, p.180.

[4] L'article 100 du C.D.P.F. dispose que : « Quiconque manque aux dispositions des articles 16 et 17 du présent code, est puni d'une amende de 100 dinars à 1.000 dinars majorée d'une amende de 10 dinars par renseignement non communiqué ou communiqué d'une manière inexacte ou incomplète.

L'infraction peut être constatée par intervalle de quatre vingt dix jours à compter de la précédente constatation et donne lieu à l'application de la même amende ».

[5] Articles 16 et 17 du C.D.P.F.

[6] Dans cet esprit, la jurisprudence française a jugé irréguliers les renseignements acquis par l'administration fiscale car celle-ci avait pu induire en erreur ceux des clients du contribuable qui n'étaient pas soumis au droit de communication, en leur faisant croire qu'ils étaient obligés de fournir les renseignements demandés, sous peine d'encourir les sanctions prévues par la loi : C.E., 1 avril 1987, R.J.F. 5/1987, p. 305 ; C.E. 1 juillet 1987, R.J.F. 1987, p. .542 et 505, concl. Fouquet ; in H. AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », op. Cit., p.180.

[7] Sur la question du respect de la vie privée en droit fiscal, on se reportera à l'ouvrage de Marie-Christine VALSCHAERTS, « Les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales, spécialement dans leur rapport avec le respect de la vie privée de l'individu », Bruxelles, Bruylant 1989.

supportable. Le contribuable ne peut la tolérer que si elle est compensée par l'octroi de garanties qu ne sont pas, au demeurant, des panacées »[1].

**Paragraphe II : Un droit de vérification interminable**

Le droit de vérification[2] est régi actuellement par les articles 36 à 46 du C.D.P.F.[3]. Il s'insère dans le cadre d'une procédure contradictoire impliquant un dialogue entre le contribuable et l'administration. Contrairement au droit de communication, il ne se limite pas à un examen passif des documents mais il consiste en un examen critique[4]. Il vise à s'assurer de la sincérité des déclarations fiscales, en les confrontant avec des éléments extérieurs au dossier fiscal du contribuable[5].

Le droit de vérification, qui peut être préliminaire ou approfondie[6], donne de larges pouvoirs à l'administration[7].Grâce à ce droit, l'administration fiscale peut facilement réunir les éléments de preuve de l'inexactitude la déclaration surtout que le cadre temporel réservé aux investigations de l'administration est assez large.

L'article 40 alinéa 2 et 3 du C.D.P.F. dispose que : « La durée effective maximale de la vérification approfondie de la situation fiscale est fixée à six mois lorsque la vérification s'effectue sur la base d'une comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur et à une année dans les autres cas ».

La durée de la vérification approfondie est calculée à compter de la date de son commencement mentionnée dans l'avis de la vérification jusqu'à la notification des résultats de la vérification prévue par l'Article 43 du présent code.

Toutefois, lorsque la vérification est différée, son commencement effectif est constaté par un procès-verbal établi conformément aux modalités prévues par les Articles 71 et 72 du présent code.

Ne sont pas prises en compte pour le calcul de cette durée, les interruptions de la vérification intervenues pour des motifs attribués au contribuable ou à l'administration et ayant fait l'objet de correspondances sans que la durée totale de ces interruptions puisse excéder soixante jours ».

A vrai dire, la durée de vérification, qui est de 6 mois et peut atteindre une année, est assez longue. Ainsi, le facteur temps joue en faveur de l'administration fiscale en lui permettant de réunir les éléments de preuve en toute tranquillité. Alors que le délai conféré à l'administration pour réunir les éléments de preuve peut atteindre une année, le délai octroyé au contribuable pour se défendre est

---

[1] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », article précité, p. 154.

[2] Selon l'article 36 du C.D.P.F. : « La vérification fiscale prend la forme d'une vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par l'administration fiscale ou d'une vérification approfondie de la situation fiscale du contribuable ».

[3] Avant l'entrée en vigueur du C.D.P.F., les règles régissant la vérification fiscale étaient régies par la charte du contribuable.

[4] Le risque d'interférence entre le droit de communication et le droit de vérification est possible. Un glissement de la communication à la vérification est envisageable puisque la législation fiscale ne définit pas ces deux techniques d'investigation et ne fixe pas les critères délimitant leur champ d'application.

En France, face au flou législatif, la jurisprudence a dégagé des critères de distinction entre le droit de communication et le droit de vérification. Voir sur cette question H. AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1996, p.178.

[5] H. AYADI, « Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », C.E.R.P., Tunis, 1996, p. 182.

[6] Article 36 du C.D.P.F.

[7] Voir sur la question :

-وليد قضوم، "سلطات الإدارة في المراجعة الجبائية المعمقة"، محاضرة ألقيت بملتقى جهوي بدائرة محكمة الاستئناف بصفاقس حول " مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، نظمه المعهد الأعلى للقضاء 9 فيفري 2001.

seulement de trente jours[1]. Le déséquilibre entre les deux parties, en matière d'administration de la preuve, est criant.

Bien plus, en pratique, l'administration fiscale a eu tendance à dépasser le délai légal de vérification. Le T.A. considère que le moyen tiré du dépassement par l'administration du délai de la vérification est important[2] et il a sanctionné ce dépassement dans certains cas[3]. Mais le T.A., par un arrêt du 30 octobre 2000, a consacré une solution critiquable qui entraîne un prolongement interminable de la durée de la vérification[4].

Par ailleurs, deux autres dispositions redoutables permettent d'élargir davantage le cadre temporel durant lequel s'exercent les investigations de l'administration.

D'une part, l'article 38 alinéa 2 du C.D.P.F., concernant la vérification de second degré, autorise l'administration à renouveler la vérification approfondie « lorsqu'elle dispose de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment ».Cet article risque de conduire à l'arbitraire du fisc. La recherche des éléments de preuve peut être reprise à tout moment au nom d'une découverte de nouveaux renseignements. Ce qui pourrait aboutir à une deuxième, une troisième,.. voire à une interminable vérification fiscale. M. Abderraouf YAICH a précisé à juste titre, d'ailleurs, que « la révision exceptionnelle de la vérification est de nature à perpétuer l'insécurité du contribuable et sa crainte d'être exposé à un nouveau dérangement voire à l'arbitraire »[5].

D'autre part, et plus grave encore, est l'article 46 du C.D.P.F. Cet article dispose que : « L'administration fiscale peut procéder à une réduction ou à un rehaussement des résultats de la vérification fiscale, et ce, pour réparer les erreurs matérielles relatives à l'imposition ou lorsqu'elle dispose de renseignements touchant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment (…)

La demande de rehaussement des résultats de la vérification fiscale est présentée au tribunal de première instance chargé de l'affaire tant qu'un jugement de première instance la concernant n'est pas prononcé.

Le rehaussement des résultats de la vérification fiscale s'effectue, après le prononcé du jugement de première instance, par arrêté de taxation d'office…». Cet article est critiquable. Que la loi donne à l'administration le pouvoir de prendre unilatéralement la décision de rehausser le montant d'une

---

[1] L'article 44 du C.D.P.F. dispose que: « Le contribuable doit répondre par écrit aux résultats de la vérification fiscale, dans un délai de trente jours à compter de la date de la notification ». voir infra, partie II, chapitre II, section I.

[2] -T.A., 28 janvier 2002 / 32697 : « Le moyen tiré du dépassement par l'administration du délai de contrôle est un moyen important. La C.S.T.O. est tenue d'y répondre positivement ou négativement pour permettre au juge de cassation d'exercer son contrôle. A défaut, le T.A. casse la décision de la CSTO pour insuffisance de motivation ».

Voir dans le même sens, T.A., 12 mars 2001 / 32084 : « Le moyen tiré de la violation par l'administration des délais du contrôle est une question importante et sérieuse ».

[3] -T.A., 2 juillet 2001 / 32500 (inédit).

-T.A., 12 mars 2001 / 32311 (inédit).

Dans ces deux arrêts, le T.A. a Confirmé la décision de la C.S.T.O. qui annulé l'arrêté de taxation d'office pour dépassement du délai de contrôle.

[4] -T.A., 30 octobre 2000 / 32169 (inédit).

*« La date d'achèvement de la vérification ne se matérialise pas nécessairement par la date de la notification du redressement ».*

Cet arrêt est dangereux. Il laisse le champ ouvert à l'arbitraire du fisc. Il peut aboutir à un prolongement interminable du délai du contrôle.

Deux questions demeurent sans réponse: quand commence la vérification?Et quand s'achève-t -elle ?

[5] A.YAICH, intervention lors du « congrès de l'ordre des experts comptables de Tunisie », R.C.F. n°18-1992, p.99.

taxation annulée ou modifiée par le juge de fond ( en première instance et en appel), cela peut conduire à remettre en cause des décisions de justice et à instaurer un contrôle fiscal continu et pratiquement interminable. Cet article 46 est loin de sécuriser le contribuable[1]. Il permet au fisc de rechercher des éléments de preuve à tout moment, même après le prononcé d'une décision de justice.

**Paragraphe III : Une demande de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications à caractère général**

Le C.D.P.F. consacre la demande de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications[2] sans préciser l'objet et le domaine de chaque demande. La doctrine considère, toutefois, qu'il y a une différence de degré entre ces demandes, qui exige un champ d'application différent[3]. En droit fiscal français, le législateur réserve un domaine d'application différent aux demandes d'éclaircissements et de justifications, vu leurs conséquences différentes au niveau de la preuve.

La demande d'éclaircissements peut porter sur un point quelconque de la déclaration. Elle a simplement pour objet de provoquer des explications du contribuable sur les énonciations de sa déclaration ou sur les discordances relevées : on exige alors du contribuable qu'il expose de façon plus compréhensible tel ou tel fait, sans avoir à apporter de preuves[4].

La demande de justifications a un caractère plus officiel que celle d'éclaircissements. Elle vise à obtenir des preuves écrites du contribuable qui ne peut se limiter à de simples explications verbales. En effet, « demander au contribuable une justification, c'est lui demander la preuve d'un certain fait qu'il avance. Il ne s'agit donc pas de tenter de se faire expliquer certains points comme dans le cadre de la demande d'éclaircissements, mais de douter des énonciations premières fournies par la déclaration. Aussi l'apparition d'une telle demande est-elle considérée comme le signe du déclin de la présomption d'exactitude de la déclaration[5]. Obliger le contribuable à se justifier revient à privilégier le contrôle par rapport à la déclaration »[6].

Le recours à la demande de justifications a toujours été considéré comme la manière la plus discrète de renverser la charge de la preuve, en permettant d'ailleurs aux services fiscaux de laisser jouer au contribuable le rôle du personnage non coopératif ou retors, selon la teneur de sa réponse[7]. Cette demande de justifications « est certainement l'arme de contrôle la plus à redouter par les contribuables, du fait des difficultés de preuve importantes qu'elle leur impose »[8].

Conscient des abus qu'elle peut engendrer et vu son caractère redoutable, le législateur français a limité le champ d'application de la demande de justifications à des cas bien précis[9].

---

[1] Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : Le cas tunisien », article précité, p. 104.

[2] -Article 6 du C.D.P.F. : « L'administration fiscale peut, dans le cadre du contrôle ou de la vérification prévus par l'Article 5 du présent code, demander tous renseignements, éclaircissements ou justifications concernant la situation fiscale du contribuable ».

-Article 41 du C.D.P.F. : « L'administration fiscale peut demander des renseignements, éclaircissements ou justifications en rapport avec la vérification… ».

[3] Gilles NOEL, « Le juge fiscal et la procédure de demande de justifications », R.F.C. n°273, décembre 1995, p. 19 et s.

[4] Gilles NOEL, ibid., p. 20.

[5] « Il apparaît donc que la demande de justifications constitue une contradiction à la présomption d'exactitude », DE LA MARDIERE Christophe, « La déclaration fiscale », R.F.F.P., 2000, n°71, p.141.

[6] J-P Casimir, « Les signes extérieurs de revenus, le contrôle et la reconstitution du revenu global par l'administration fiscale », L.G.D.J., Paris, 1979, préface de Maurice COZIAN, p.130.

[7] J-P Casimir, ibid., p.133.

[8] Gilles NOEL, « Le juge fiscal et la procédure de demande de justifications », article précité, p.18.

[9] Ces cas précis sont fixés par l'article L. 16 du L.P.F. :

- La situation ou les charges de famille.
- Les charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu.

En droit fiscal tunisien, la demande de justifications a un caractère général au même titre que la demande de renseignements et d'éclaircissements. Ainsi, l'administration fiscale bénéficie d'un privilège supplémentaire dans la recherche des preuves. Elle peut demander au contribuable n'importe quelle justification. Du coup, la preuve mise en principe à la charge de l'administration est assez facile à établir, de sorte qu'il suffit à l'administration d'adresser au contribuable une demande de justifications pour obtenir le renversement de la charge de la preuve[1] . En effet, « accorder au demandeur, pour faire la preuve qui lui incombe, le concours du défendeur renverserait, disait-on, la charge de la preuve »[2].

A vrai dire, l'imprécision des textes quant à ces demandes, permet à l'administration d'utiliser ses prérogatives d'une façon exorbitante.

**Paragraphe IV : un droit de visite redoutable**

Le droit de visite[3]est régi par l'article 8 du C.D.P.F.[4] L'exercice d'un tel droit confère à l'administration fiscale des pouvoirs étendus dans la recherche des preuves.

Au préalable, il convient de préciser que la mise en oeuvre de ce droit est souple. Elle n'est subordonnée à aucune formalité préalable[5]. Ainsi, les agents peuvent recourir au droit de visite de manière inopinée, soit en vue de la constatation matérielle des éléments relatifs à l'exercice d'une activité et des registres et documents comptables (**1**), soit en vue de la perquisition ou de la saisie (**2**).

**1) Le droit de visite en vue de la constatation matérielle des éléments relatifs à l'exercice d'une activité et des registres et documents comptables**

L'article 8 du C.D.P.F. ouvre la possibilité pour les agents de l'administration fiscale de procéder à des constations matérielles relatives aux registres et documents comptables du contribuable.

Toutefois, il y a un risque que le droit de visite dégénère en vérification de comptabilité sans pour autant que le contribuable puisse jouir des garanties normalement y attachées. Ceci est d'autant plus vrai que le législateur a pris soin de préciser dans l'article 8§2 du C.D.P.F. que «ces constations ne constituent pas un commencement effectif de la vérification approfondie de la situation fiscale ». Autrement, une telle disposition aurait pour conséquence, outre l'exclusion des garanties attachées au droit de vérification, que le calcul de la durée de vérification ne commence pas à compter du jour de la visite ce qui est de nature à permettre au fisc de dilater indûment la durée de vérification[6].

**2) Le droit de visite en vue de la perquisition ou de la saisie**

Selon l'article 8 alinéas 2 du C.D.P.F., en cas d'existence de présomptions d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou de manœuvres de fraude fiscale, les agents de l'administration fiscale peuvent procéder, conformément aux dispositions du code de procédure pénale, à des visites et perquisitions dans les locaux soupçonnés en vue de constater les infractions commises et de recueillir les éléments de preuve y afférents.

---

- Les avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger.
- Les éléments servant de base à la détermination du revenu foncier.
- L'administration a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés.

[1] Yves LHERMET, « Le face à face des contribuables et du fisc : Réflexions sur l'état des relations administratives et juridiques fiscales », R.F.F.P. 1984, n°6, p.145.

[2] GHESTIN et GOUBEAUX, « Traité de droit civil, Introduction générale », op. Cit., n°65.

[3] On consultera avec profit :

-سامي شعايبية، "حق الزيارة في المادة الجبائية"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.

[4] Avant l'entrée en vigueur du C.D.P.F., ce droit était régi par l'article 63 §2 du C.I.R.

[5] Selon l'article 8 du C.D.P.F. les agents de l'administration fiscale « sont habilités à **visiter**, sans avis préalable …».

[6] Zied LADHARI, « Du fardeau de la preuve en matière fiscale », Mémoire D.E.A. Droit privé, faculté de droit et des sciences politiques de Tunis, 1999-2000, p. 18-19.

Il convient de préciser que le terme « locaux » est général. Du coup, le législateur vise aussi bien les locaux professionnels que les locaux privés ( les domiciles)[1]. Ainsi, l'administration peut procéder à des visites et des perquisitions domiciliaires lorsqu'il y a une présomption d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou de manœuvres de fraude fiscale.

Il est regrettable de constater qu'une procédure aussi grave, touchant l'une des libertés fondamentales : l'inviolabilité du domicile, n'est pas soumise au contrôle du juge.

La consécration du droit de perquisition ne saurait être celle d'un instrument général de contrôle fiscal, au même titre, par exemple, que le droit de communication ou les procédures de vérification[2].

Par ailleurs, selon l'article 8 alinéa 3 Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la saisie de tous documents ou objets prouvant l'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou présumant une infraction fiscale. Ainsi, l'exercice du droit de visite permet à l'administration fiscale de saisir des documents. Cette saisie lui facilite l'administration de la preuve

Au total, une intervention du juge pour autoriser la visite, la perquisition et la saisie est plus qu'urgente[3] pour protéger les droits des contribuables.

**Section II : Les présomptions comme moyen de preuve privilégié de l'administration fiscale**

La preuve par présomption joue un rôle capital en droit fiscal. Elle est la preuve de droit commun de l'administration[4] et l'arme principale des procès fiscaux[5].

La présomption constitue en soi un facteur de prédominance de l'administration. Par définition, la présomption repose sur des indices, sur des suppositions[6]. La principale caractéristique de la méthode présomptive est l'approximation. « La présomption n'aboutit jamais qu'à une certitude essentiellement conjecturale, aléatoire : c'est un acte volontaire de l'esprit, tenant pour certain ce qui est douteux, pour avéré ce qui est tout au plus vraisemblable »[7].

Quoique nécessaire, cette faculté reconnue à l'administration mérite que toutes garanties soient accordées au contribuable, car toute amélioration ou simplification des conditions de recevabilité et de recours à certaines présomptions entraîne ipso facto une dégradation de la présomption d'exactitude attachée à la déclaration[8]. Or, en droit fiscal tunisien, la diversité des présomptions **(paragraphe I)** et leur admission généralisée comme moyen de preuve a**(paragraphe II)**, mettent en péril les garanties des contribuables. La présomption d'exactitude de la déclaration risque d'être largement battue en brèche.

---

[1] L'article 533 du C.O.C. dispose que**:** Lorsque la loi s'exprime en termes généraux il faut l'entendre dans le même sens.

[2] J. MOLINIER, « Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières.», R.F.F.P., n°18, p.147.

[3] En Tunisie, l'autorisation écrite est donnée par le procureur de la république qui est sous l'autorité du ministre alors qu'en France, l'autorisation est donnée par le président du Tribunal de Grade Instance qui est un magistrat indépendant.

[4] Jean WILMART, « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », mélanges en hommage à Léon Graulich, Liège 1957, p. 171.

[5] Voir F.-P. DERUEL, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p. 132 et s.

[6] Le T.A. définit la présomption, voir **T.A. 28 janvier 2002, req. n°32723 et 32734** (inédit), en annexe n°2 de ce mémoire.

" وحيث تضمن الفصل 66 من مجلة الضريبة المشار إليها أن التوظيف الإجباري يقرر بناء على كل القرائن الفعلية أو القانونية.

وحيث درج عمل هذه المحكمة على اعتبار أن القرينة لا تتكون عن طريق الافتراض و الاستنباط و إنما ترتكز على الواقع الملموس المؤسس على القياس المادي الدقيق لا القياس الوهمي أو التقريبي ".

[7] Jean WILMART, ibid., p. 169.

[8] Jean-Pierre CASIMIR, « Signes extérieurs de revenus et garanties accordées aux contribuables dans le cadre des taxations d'office », article précité, p.47.

**Paragraphe I : La diversité des présomptions**

L'article 6 du C.D.P.F. dispose que l'administration fiscale « peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait… »[1]. Ainsi, l'administration peut fixer une base d'imposition vraisemblable en partant des présomptions de droit (**A**) ou de fait (**B**) qu'elle a recueillies. Ces présomptions octroyées à l'administration fiscale lui facilitent sa tâche probatoire. Au lieu de prouver le revenu, l'administration le présume.

**A- Les présomptions de droit**

Le C.D.P.F. utilise, à plusieurs reprises, l'expression « présomptions de droit », sans pour autant donner des exemples[2]. Néanmoins, le recours aux débats parlementaires relatifs au projet du C.D.P.F.[3] et à la législation antérieure à ce code[4], permet de constater que les textes visent essentiellement deux présomptions d'origine légale. Il s'agit respectivement de la présomption de l'article 42 du C.I.R. : « évaluation basée sur les éléments du train de vie »[5](1), et de la présomption de l'article 43 du C.I.R.: « évaluation selon l'accroissement du patrimoine et les dépenses ostensibles et notoires » (**2**)[6].

**1) La présomption de l'article 42 du CIR : l'évaluation basée sur les éléments de train de vie**

L'article 42 du C.I.R. dispose que : « Sauf justification contraire et en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare, le revenu global imposable ne peut être inférieur à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de train de vie des contribuables le barème figurant à l'annexe I du présent code… ».

L'article 42 consacre ainsi l'évaluation basée sur les éléments de train de vie, appelée aussi évaluation indiciaire ou encore d'après les signes extérieurs[7], ou encore d'après les signes d'aisance.

---

[1] Voir aussi l'article 38 du C.D.P.F.

Voir les articles 58 du code de la patente et 66 du C.I.R.

[2] Voir les articles 6, 38, 48 du C.D.P.F.

[3] Voir les débats de la chambre des députés concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F., n°39, séance du mercredi 26 juillet 2000, p. 1900. Voir aussi les réponses du ministre des finances aux questions des députés concernant le projet du code des droits et procédures fiscaux, p. 28.

[4] Voir :

- L'article 58 du code de la patente qui fait renvoi au décret du 31 mars 1932, art.9, et au décret du 25 mai 1950, art.20.

- L'article 66 §2 du C.I.R. dispose que : « Cette taxation d'office est établie au moyen de toutes présomptions de fait ou de droit et notamment en application des articles 42 et 43 du présent code relatifs à l'évaluation forfaitaire minimum basée sur les éléments de train de vie des contribuables ou sur les dépenses personnelles ostensibles ou sur l'accroissement de leurs biens ».

[5] A voir Jacques Monnet, « Signes Extérieurs de richesse », Film français réalisé par Jacques MONNET avec Claude BRASSEUR et Jean-Pierre MARIELLE, France 1983. Comédie. Durée : 1h 32mn: Date de sortie 09 novembre 1983.

Laure AGRON, « Histoire du vocabulaire fiscal », éd. L.G.D.J., Paris 2000, p. 334.

[6] Le risque de confusion entre ces deux présomptions est présent, voir à titre d'illustration T.A., 28 janvier 2002, req. n°32687. ( voir annexe n° 2 de ce mémoire).

Sur la possibilité de confusion entre ces deux mécanismes, on consultera avec profit Paul AMSELEK, « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu ou sur un Janus du droit fiscal », Dalloz Sirey 1980, p.35.

[7] Voir Gilbert TIXIER, « L'imposition d'après les signes extérieurs », S. 1959, chronique, p.25.

- J.-P. CASIMIR, « Les signes extérieurs de revenus, le contrôle et la reconstitution du revenu global par l'administration fiscale », op. Cit.

- J.-P. CASIMIR, « Signes extérieurs de revenus et garanties accordées aux contribuables dans le cadre des taxations d'office », article précité, p.43.

-Olivier FOUQUET, « Le conseil d'Etat est-il trop indulgent à l'égard de l'administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », Gaz. Pal. 1983, 1er sem., p.208.

L'évaluation du revenu d'après les signes extérieurs fait échec à la présomption de sincérité attachée à la déclaration fiscale du contribuable, tout en évitant à l'administration d'avoir à prouver l'existence de revenus réels justifiant un rehaussement de l'imposition[1]. La loi donne alors la priorité aux présomptions de revenus et ceci au détriment de la présomption d'exactitude attachée à la déclaration[2].

La méthode indiciaire, moyen de preuve au service du fisc, ne cherche pas à déterminer directement la matière imposable. Elle l'induit en se fondant sur un certain nombre de signes apparents ou indices aisément identifiables et extérieurs. Cette méthode, qui repose sur une fiction, s'applique de la manière suivante : l'administration constate des signes extérieurs limitativement énumérés par le législateur[3] et leur applique les coefficients et tarifs légaux, pour déterminer les revenus des contribuables[4].

La méthode indiciaire, bien que commode comme procédé d'assiette, peut être à l'origine d'un certain arbitraire dans le choix des indices et dans la valeur représentative qui leur est attribuée. Elle peut être une méthode approchée, approximative, arbitraire et donc injuste[5]. C'est pourquoi elle tend à disparaître dans les pays développés[6].

#### 2) La présomption de l'article 43 du CIR : l'évaluation selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine

L'article 43 du C.I.R. dispose que : « L'évaluation forfaitaire selon les dépenses personnelles, ostensibles et notoires ou selon l'accroissement du patrimoine est applicable à tout contribuable.

Cette procédure est utilisée lorsque le montant de cette évaluation, augmenté des frais de subsistance et compte tenu du train de vie de l'intéressé dépasse son revenu déclaré lequel est déterminé selon le même procédé retenu en matière d'imposition forfaitaire en fonction des éléments de train de vie ».

La présomption de l'article 43[7] repose sur un mécanisme original, et extrêmement pénalisant pour le contribuable. En effet, la taxation ne dépend plus du revenu mais du montant des dépenses effectuées par le contribuable. L'impôt sur le revenu dégénère en un impôt sur la dépense.

« L'impôt sur le revenu tend ainsi à devenir, dans notre droit fiscal, une espèce de pavillon de complaisance qui permet d'atteindre un peu n'importe quelle matière imposable, et notamment de frapper le capital sans le dire, sous couvert de taxer le revenu »[8].

---

- Abdelmajid ABOUDA , « code des droits et procédures fiscaux », Tunis 2001, p. 155.

[1] Voir Slim KAMOUN, « La taxation d'office », in Colloque, « Le code des droits et des procédures fiscaux », colloque organisé par l'A.T.D.F., la faculté de droit de Sfax et le conseil régional de l'ordre des avocats de Sfax, le 18 et 19 avril 2001 à Syphax, Sfax. Voir R.J.L. 2002, n°2 (spécial fiscal), p.9-50.

[2] Jean-Pierre CASIMIR, « Signes extérieurs de revenus et garanties accordées aux contribuables dans le cadre des taxations d'office », article précité, p.47.

[3] Ces éléments de train de vie sont déterminés par l'annexe I du C.I.R, tels que : l'emplacement, la superficie de l'immeuble, le nombre de voitures, des bateaux de plaisance

[4] Néji BACCOUCHE, « Droit fiscal », tome I, ENA 1993, Tunis, p. 148.

[5] - Paul-Marie GAUDEMET, « L'aménagement de la taxation d'office face aux exigences de l'égalité devant la loi et de la procédure budgétaire », A.J.D.A., mai 1974, p. 236.

- Olivier FOUQUET, « Le Conseil d'Etat est-il trop indulgent à l'égard de l'administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », Gaz. Pal. 1983, 1er sem., p.208.

[6] Néji BACCOUCHE, « droit fiscal », tome I, ENA 1993, Tunis, p. 148 et 149.

[7] Voir Arrêt du T.A. du 28 janvier 2002, Req. n° 32687, (Inédit) voir en annexe n° 2 de ce mémoire.

[8] P. AMSELEK, rapport général introductif, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », (actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980, p.39.

La présomption instituée par l'article 43 est critiquable. D'une part, elle laisse à l'administration fiscale une redoutable liberté de manœuvre[1]. D'autre part, « aucune comparaison précise ne peut être effectuée entre un revenu présumé et un revenu déclaré. Une dépense ou une variation de patrimoine peuvent faire présumer un revenu, elles n'apportent jamais la preuve exacte d'un revenu »[2].

D'ailleurs, en France, cette procédure, prévue par l'article L. 71 du L.P.F. (ancien article 180 du C.G.I), a été abrogée par l'article 81 de la loi de finances pour 1987. L'abrogation de cette procédure contraignante et dangereuse a pu être félicitée par la doctrine[3].

**B- Les présomptions de fait**

L'article 6 du C.D.P.F. dispose que l'administration fiscale « peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait formées notamment de comparaisons avec des données relatives à des exploitations, des sources de revenu ou des opérations similaires »[4].

Ainsi, parmi les présomptions de fait, l'administration peut recourir à la preuve par comparaison[5]. Cette présomption de fait permet à l'administration d'établir un fait inconnu, le montant des revenus d'un contribuable, à partir d'un fait connu, les revenus de contribuables similaires. La loi présume que le contribuable a réalisé des profits d'un montant approximativement égal à ceux qui sont réalisés par d'autres contribuables similaires.

Il est regrettable que le législateur tunisien n'ait pas fixé les conditions de la taxation par comparaison. Celle-ci n'est pas précise et elle n'est pas entourée de garanties au profit du contribuable. La loi s'est contentée d'une seule condition générale et vague, « opérations similaires ».

En droit belge la preuve par comparaison est minutieusement réglementée par le législateur[6]. L'article 342 §1er du code des impôts sur les revenus de 1992 fixe des conditions pour pouvoir recourir à un tel mode de preuve. Cet article dispose que « à défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'administration, les bénéfices ou profits visés à l'article 23 sont déterminés pour chaque contribuable eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires et en tenant compte, selon le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force motrice_utilisée, de la valeur locative des terres exploitées ainsi que de tous autres renseignements utiles ». Il découle de cet article que le recours au moyen de preuve par comparaison est soumis à une condition préalable et à d'autres conditions.

---

[1] On consultera avec profit Paul AMSELEK, « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu ou sur un Janus du droit fiscal », Dalloz Sirey 1980, p.34.

[2] Jean-Pierre CASIMIR, « Signes extérieurs de revenus et garanties accordées aux contribuables dans le cadre des taxations d'office », article précité, p.47.

[3] Bâtonnier A. VIALA, « Le nouveau régime de la preuve dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale, Lois des 30 décembre 1986 et 9 juillet 1987 », Gaz. Pal. 1987, 2ème sem., p.806.

- J.-P. CHEVALIER, « L'aménagement des procédures d'office », in colloque « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, PUF 1989, p.140.

[4] Voir aussi l'article 58 du code de la patente, décret 31 mars 1932 : art.9 ; décret de finances 25 mai 1950 : art.20.

[5] L'emploi de l'adverbe « notamment » signifie que l'énumération est à titre indicatif et non pas limitatif.

[6] On consultera avec profit :

-Thierry AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », Bruxelles, Larcier 1998, p.286 et s.

-Jacques MALHERBE et Jean THILMANY, « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables en Belgique », in actes du colloque, « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, PUF 1989, p. 285 et s.

D'abord, l'administration fiscale belge ne peut recourir à la preuve par comparaison que moyennant une condition préalable, « le défaut d'éléments probants».Ainsi, l'administration ne peut recourir à cette présomption de fait que si elle prouve le caractère non probant de la comptabilité[1].

D'ailleurs, la jurisprudence belge considère que « lorsque la comptabilité est régulière, l'administration ne peut par présomptions, se fonder sur un gain théorique fondé sur les résultats de contribuables similaires pour déterminer les revenus imposables »[2]. De même, la cour d'appel de Bruxelles a admis que « si la comptabilité est régulière, la seule existence d'un pourcentage de pertes supérieures à celui relevé chez des concurrents ne permet pas à l'administration de présumer l'inexactitude de cette perte »[3].Ainsi, l'existence d'une comptabilité régulière permet d'écarter définitivement toute taxation par comparaison[4].

Ensuite, outre cette condition préalable, le législateur belge exige que la comparaison se fasse avec trois contribuables similaires[5] au moins. Le droit tunisien, se contente toutefois d'exiger le caractère similaire sans préciser un nombre déterminé.

Enfin, le législateur belge limite le pouvoir de l'administration dans le recours à la comparaison par la nécessité de la prise en compte de certains critères de comparaison : il s'agit « , selon le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées ainsi que de tous autres renseignements utiles ». Cette exigence permet de rationaliser le recours à la preuve par comparaison.

Le texte tunisien ne fixe pas, toutefois, des critères de comparaison[6], ce qui donne à l'administration un large pouvoir d'appréciation et peut conduire à l'arbitraire[7]. D'ailleurs, comme le dit le proverbe : « comparaison n'est pas raison ». Ainsi, par exemple, « un avocat spécialisé avec 20 ans de Barreau n'a pas le même niveau d'honoraires qu'un avocat qui vient de terminer son stage »[8].

Le risque d'arbitraire est d'autant plus possible avec le secret fiscal incombant au fisc. Il est à craindre que le fisc se retranche derrière

---

[1] Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », larcier 1998, p.290.

[2] Liège, 2 mars 1972, in Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », larcier 1998, p.288.

[3] Bruxelles, 16 mars 1966, in Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », larcier 1998, p.288.

[4] Th. AFSCHRIFT, ibid., p.288.

[5] C'est-à-dire contribuables dont la situation professionnelle est similaire au contribuable concerné.

[6] Selon le professeur H. AYADI, il est souhaitable de procéder au niveau des groupes professionnels à des enquêtes à partir d'échantillons suffisamment représentatifs en vue d'établir un revenu moyen ou des coefficients qui seront utilisés comme critères de référence lors des opérations de redressement. H.AYADI, « Droit fiscal », éd. C.E.R.P, Tunis 1989, Série Droit Public n°6, p. 136.

[7] -Le **T.A.**, dans son arrêt du 31 décembre 1990, req. n°916, a considéré que la modification des bases d'imposition en se basant sur des affaires similaires constitue une insuffisance de motivation. Voir revue Servir, revue tunisienne de l'administration publique, 2ème sem., 1992, p.70, commentaire Ahmed BEN MANSOUR et Mohamed KOLSI .

قرار المحكمة الإدارية بتاريخ 31 ديسمبر 1990، قضية عدد 916

" تغيير أسس التوظيف بالاستناد إلى قضايا مماثلة يعتبر تعليلا ضعيفا ".

-T.A., 1 décembre 1997, req. n°31673, (inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

" وحيث أن هذا التعليل و لئن تضمن إشارة إلى *القضايا المماثلة* فإنه جاء غامضا و مبهما و لم تتم صياغته بطريقة تخول للمحكمة رقابتها على سلامة ما انتهت إليه اللجنة".

-T.A. , 26 mai 1983, req. N° 183 :

" وحيث درج عمل هذه المحكمة على إعطاء المفهوم الصحيح لكلمة قرينة الوارد بها الفصل 85 المومأ إليه فأعتبرت أن القرينة الفعلية مثل التي تدعي إدارة الآداءات إستناد إليها في قضية الحال هي تلك التي لا تأتي عن طريق الإفتراض والإستنباط وإنما التي ترتكز على الواقع الملموس كالتي تؤخذ من القياس المادي الدقيق لا القياس الوهمي التقريبي الوارد بدون بيان، مثل الذي أشار إليه القرار المطعون فيه بعبارة قضايا مماثلة مثلا".

[8] Marc DASSESSE, « Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus », Bruxelles, Bruylant 1990, p. 119.

le secret professionnel fiscal[1] pour refuser de communiquer au contribuable certains éléments de comparaison[2]. Ainsi, le contribuable se trouve dans l'incapacité de vérifier les références indiquées[3]. Il a le sentiment de se heurter à un mur de silence dissimulant une conspiration arbitraire[4]. Le fisc parvient ainsi à tirer profit de l'obligation de secret qui lui est imposée. Comme l'a très justement affirmé Jean BOULOUIS, « c'est un assez bel artifice de réussir à transformer ainsi une obligation en avantage »[5].

On peut estimer que si l'administration, liée par le secret professionnel ne doit pas révéler l'identité des contribuables similaires, il faut qu'elle justifie néanmoins les éléments de similitude et des circonstances d'analogie[6]. Il ne s'agit pas là d'une violation du secret professionnel fiscal, mais d'un respect du principe des droits de la défense auquel chaque contribuable a droit.

Il est regrettable que le législateur tunisien n'ait pas fixé les conditions de la preuve par comparaison. Or, la fixation des conditions constitue une garantie pour le contribuable.

En droit fiscal tunisien, l'administration fiscale bénéficie d'un large pouvoir d'appréciation dans l'usage des présomptions. Le texte autorisant le recours aux présomptions n'a pas fixé des éléments d'appréciation clairs[7].

---

[1] En droit fiscal tunisien, l'obligation du respect du secret professionnel fiscal est consacrée par l'article 15 du C.D.P.F. qui dispose que : « Toute personne appelée en raison de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, le recouvrement, le contrôle ou le contentieux de l'impôt est tenue à l'obligation du respect du secret professionnel (…)

Les agents de l'administration fiscale ne peuvent délivrer des renseignements ou copies des dossiers qu'ils détiennent qu'au contribuable lui-même et en ce qui concerne sa situation fiscale ou aux personnes auxquelles le paiement de l'impôt pourrait être réclamé à la place du contribuable.

Les services chargés du recouvrement de l'impôt et les services de l'administration fiscale ne peuvent délivrer des copies d'actes enregistrés ou des extraits du registre de la formalité de l'enregistrement, qu'aux parties contractantes ou à leurs ayants cause. Dans les autres cas, ces copies et extraits ne sont délivrés que sur ordonnance du juge compétent ».

- Il ne faut pas confondre entre le secret professionnel fiscal incombant au fisc ( Art.15 C.D.P.F.) et le secret professionnel inopposable au fisc ( Art. 16 alinéa 4 C.D.P.F.). Mais en tout cas, le fisc tire profit des deux secrets.

[2] P-M. GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », Mélanges Marcel WALINE, Tome I, juillet 1974, p.133.

[3] En droit belge, la loi oblige l'administration fiscale de fournir au contribuable les éléments lui permettant de vérifier si la preuve par comparaison se justifie. Ainsi, l'article 346, alinéa 2, du code des impôts sur les revenus 1992 dispose que : « Lorsque l'administration fait usage du moyen de preuve prévu à l'article 342, §1er, elle communique de la même manière le montant des bénéfices ou profits de trois contribuables similaires ainsi que les éléments nécessaires pour établir proportionnellement le montant des bénéfices ou profits de contribuables concernés ». Cette disposition a été introduite par une loi du 4 août 1986 en vue d'améliorer la situation juridique du contribuable », Marc DASSESSE, « Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus », Bruxelles, Bruylant 1990, p. 114.

[4] J. BOULOUIS, « Procès du juge fiscal », RSF, 1957, n°4, p. 642, 643. L'auteur parle du « voile du secret professionnel ».

[5] J. BOULOUIS, « Procès du juge fiscal », RSF, 1957, n°4, p. 650.

[6] Pierre COPPENS, « Droit Fiscal, les impôts sur les revenus », Tome II, éd.1980, faculté de droit, université catholique de Louvain, p.388.

D'ailleurs, l'article 63 alinéa 2 du C.D.P.F. dispose que : « L'administration fiscale ne peut joindre au dossier de l'affaire des documents comportant des renseignements précis sur les activités des personnes non parties au procès. Toutefois, elle peut joindre au dossier des renseignements les concernant, sous forme de moyennes de chiffres d'affaires, de revenus ou de bénéfices sans révéler leur identité ».

[7] D'ailleurs, c'est de l'aveu de la jurisprudence elle-même, T.A., 20 avril 1992, req. n°1027 « considérant que l'article 58 du code de la patente ne fixe des critères d'évaluations précis, mais il se contente de permettre la taxation sur la base de présomptions de droit ou de fait ».

" حيث أن الفصل 58 المتمسك بـه لم يضبط عناصر تقدير محددة بل اكتفى بالإشارة إلى إمكانية التوظيف على أساس قرائن تستمدها الإدارة من الواقع أو من القانون".

Les agents de l'administration fiscale, profitant du soutien législatif, ont tendance à recourir d'une manière abusive aux présomptions[1]. Or, l'usage de présomptions de manière libre et arbitraire n'est pas de nature à sécuriser le contribuable.

Heureusement, le juge intervient pour entourer l'usage de présomptions de garanties. Une jurisprudence constante sanctionne l'usage abusif que fait l'administration des présomptions[2].

D'une part, le juge fiscal considère que l'administration qui se prévaut d'une présomption doit, au préalable, administrer la preuve des faits qui servent de base à cette dernière. C'est dans ce sens que s'est prononcé le T.A.[3].

D'autre part, le juge fiscal considère que l'administration, dan son action de rectification des bases de l'imposition, doit retenir des présomptions graves, précises et concordantes. La jurisprudence est abondante en la matière[4]. Cette position est louable vu le caractère arbitraire des présomptions de fait et de droit retenues par l'administration.

---

[1] H.AYADI, « Droit fiscal », éd. C.E.R.P., Tunis 1989, p. 264.

[2] - T.A. 28 janvier 2002, req. n°32723 et 32734 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

"وحيث درج عمل هذه المحكمة على اعتبار أن القرينة لا تتكون عن طريق الافتراض و الاستنباط و إنما ترتكز على الواقع الملموس المؤسس على القياس المادي الدقيق لا القياس الوهمي أو التقريبي ".

-T.A., 1 mars 1999, req. n° 31281 et 1 mars 1999, req. n° 31282.

" حيث اكتفت اللجنة بترديد عبارة عامة تتمثل في أن المستأنفة لم تقدم ما من شأنه أن يغير أسس التوظيف أو أن يثبت الشطط وانتهت إلى تأييد قرار التوظيف بالاستناد إلى القضايا المشابهة دون بيان مواطن ذلك الشبه وتحديد القضايا بدقة، وهذا التعليل غير كاف طالما أنه لا يخول لمحكمة التعقيب الوقوف على الأسباب الحقيقية التي أدت إلى تأييد القرار المطعون فيه وهو ما يحول دون بسط المحكمة لرقابتها على سلامة تطبيق القانون من قبل قضاة الأصل الأمر الذي يتجه معه قبول هذا المطعن ونقض القرار االمنتقد دون حاجة للنظر في المطاعن الأخرى".

-T.A., 1 décembre 1997, req. n°31673, (inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

" و حيث أن هذا التعليل و لئن تضمن إشارة إلى القضايا المماثلة فإنه جاء غامضا و مبهما و لم تتم صياغته بطريقة تخول للمحكمة رقابتها على سلامة ما انتهت إليه اللجنة... علما بأن طريقة توخي القرائن المخولة لإدارة الأداءات حسب الفصل 58 من مجلة الباتيندة قديما و الفصل 66 من مجلة الضريبة حديثا، لا تمنح الإدارة المذكورة في هذا المضمار سلطة تقديرية مطلقة بل هي سلطة تمارسها تحت رقابة القاضي الذي بموجبها يراعي إن كانت القرائن المعتمدة تستند إلى الواقع و إلى الموضوعية و لا إلى التخمين و القياس المجرد مثلما هو الشأن في قضية الحال، الأمر الذي يجعل ما طعن به المعقب من هذه الناحية مقبولا و مستوجبا للنقض و الإحالة دون حاجة إلى الخوض في بقية المطاعن".

-T.A., 30 décembre 1996, req. n°31345 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

-T.A., 14 novembre 1994, req. n°1214 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

" و حيث نص الفصل 58 المشار إليه على أنه يوظف الأداء وجوبا بناء على كل القرائن الفعلية أو القانونية.

و حيث يستقى منه أنه يجب أن تكون القرائن التي تعتمدها الإدارة أو تطبقها اللجنة الخاصة للأداء مرتكزة على سند واقعي أو قانوني متين و لا مجال في ذلك للحدس و التخمين و المعرفة الشخصية".

-T.A., 10 mai 1993, req. n°1055 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

- T.A., 18 février 1982, req. n°158.

-T.A., 22 janvier 1983, req. n°174.

-T.A., 26 mai 1983, req. n°183.

[3] -T.A., 30 décembre 1996, req. n°31345 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

" وحيث أن فقه قضاء هذه المحكمة لئن يرى أن لإدارة الأداءات الحق في الاعتماد على القرائن عند توظيفها الأداء فإنه قرن تلك الصلاحية بضرورة تأييد تلك القرائن و إثباتها في الواقع حتى لا تظل مجرد تخمين وافتراض.

وحيث لم تقدم الإدارة المعقب ضدها أي دليل مادي على ما انتهجته من قرائن ...وحيث أن مثل هذا الإثبات كان من المتعين على الإدارة توفيره لتأييد وجاهة التوظيف".

[4] Voir notamment les arrêts précités et aussi :

-T.A., 18 février 1982, req. n°158

" حيث لئن خول الفصل 58 المذكور لإدارة الأداءات استعمال القرائن القانونية و الفعلية توصلا إلى ضبط قاعدة توظيف الأداء جبرا في صورة انعدام حسابية فإنه لا مبرر لسلوك طريقة التخمين و الاستنباط و افتراض قرائن وهمية لا تمت إلى الواقع بصلة لبلوغ ذلك الغرض، بل يتحتم تركيزها على عناصر مادية و لابد من توخي طريقة القياس الحقيقي و الإثبات المادي توقيا من الاعتباط و التعسف وعدم الإنصاف، وحتى يكون الاجتهاد في انتهاج القرائن الفعلية أقرب ما يكون إلى الواقع ".

-Dans le même sens T.A., 22 janvier 1983, req. n° 174.

-T.A., 10 mai 1993, req. n°1055 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

**Paragraphe II : L'admission généralisée des présomptions comme moyen de preuve**

En droit fiscal tunisien, l'admission généralisée des présomptions comme moyen de preuve découle du fait que la loi autorise l'administration de recourir aux présomptions d'une manière générale, même sans rejet de comptabilité.

D'une part, l'article 6 du C.D.P.F. donne à l'administration fiscale un droit général de recours aux présomptions, pour l'établissement de l'impôt et la rectification des déclarations[1], sans distinguer entre le contribuable tenant une comptabilité et celui qui n'en tient pas.

Le conseil économique et social a attiré l'attention sur le fait que le recours de l'administration aux présomptions, pour les contribuables tenant une comptabilité ne doit se faire qu'après un rejet motivé de la comptabilité[2].

D'autre part, l'article 38 du C.D.P.F., plus explicite, donne expressément à l'administration fiscale un droit général de recours aux présomptions même en cas de tenue de comptabilité. Aux termes de cet article : « La vérification approfondie de la situation fiscale (…) s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité et dans tous les cas sur la base de renseignements, de documents ou de présomptions de fait ou de droit ».

L'expression « dans tous les cas » est significative. Elle confère à l'administration fiscale la possibilité de déterminer la base d'imposition en se basant sur des présomptions même en cas de tenue de comptabilité régulière[3].

A vrai dire, les articles 6 et 38 du C.D.P.F, à travers l'admission généralisée des présomptions, mettent en échec du même coup deux règles fondamentales : la règle de l'opposabilité de la comptabilité régulière à l'administration fiscale (**A**) et la règle de la supériorité de la preuve comptable sur la preuve extra-comptable (**B**).

---

"وحيث و لئن خول الفصل 58 المذكور لإدارة الأداءات استعمال القرائن القانونية و الفعلية توصلا إلى ضبط قاعدة الأداء جبرا في صورة عدم وجود حسابية قانونية جديرة بالاعتماد فإنه لا مبرر لسلوك طريقة التخمين لاستنباط و افتراض قرائن وهمية لا تمت إلى الواقع بصلة لبلوغ ذلك الغرض، بل يتحتم تركيزها على عناصر مادية و لابد من توخي طريقة القياس الحقيقي و الإثبات المادي توقيا من الاعتباط و التعسف و عدم الإنصاف، وحتى يكون الاجتهاد في انتهاج القرائن الفعلية أقرب ما يكون إلى الواقع ".

و حيث جارت اللجنة الخاصة لتوظيف الأداء جهة الإدارة في منحاها معتبرة أن القرائن المعتمدة من طرفها سليمة و قانونية و الحال أنه كان عليها إجراء رقابتها عليها للتثبت من مدى مطابقتها للقواعد الأصولية في مادة الإثبات واستنباط القرائن و القياس. و عليه فإن القرار المنتقد الذي أهمل الخوض في هذا العنصر يغدو جديرا بالنقض".

Il s'agit d'une transposition en matière fiscale de l'article 486 du C.O.C. qui fixe les conditions que les présomptions doivent réunir.

[1] L'article 6 du C.D.P.F. dispose que l'administration fiscale : « peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait formées notamment de comparaisons avec des données relatives à des exploitations, des sources de revenu ou des opérations similaires ».

[2] Dans son avis concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F., p. 8, le conseil a proposé une autre formulation à l'article 6 du C.D.P.F., comme suit : « L'administration fiscale peut, dans le cadre du contrôle ou de la vérification prévus par l'Article 5 du présent code, demander tous renseignements, éclaircissements ou justifications concernant la situation fiscale du contribuable.

L'administration peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait concernant les contribuables qui ne tiennent pas une comptabilité. En revanche, concernant les contribuables qui tiennent une comptabilité, l'administration peut recourir à la taxation d'office sur la base de présomptions *après rejet motivé de la comptabilité* » C'est l'article tel que proposé par le conseil, mais cette proposition n'a pas été retenue.

[3] Voir aussi la réponse du Ministre lors des débats parlementaires concernant la question n° 101 relative à l'article 38 du C.D.P.F. :

تعنـي عـبارة في كل الحالات أن المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية يمكن أن تستند في كل الحالات إلى جميع المعلومات والقرائن القانونية والفعلية المتوفرة لدى مصالح الجباية حتى في صورة إجراء المراجعة على أساس المحاسبة لأن الأمر يتعلق من جهة بالوضعية الجبائية الكاملة للمطالب بالآداء ومن جهة أخرى يمكن إعتماد القرائن للتأكد من صحة المحاسبة".

### A- La mise en échec de la règle de l’opposabilité de la comptabilité régulière à l’administration fiscale

La règle de l’opposabilité de la comptabilité régulière à l’administration fiscale était consacrée par la charte contribuable qui prévoyait que : « L’administration est tenue de prendre en considération les données contenues dans votre comptabilité au cas où cette dernière remplit les conditions légales de fond et de forme ».

Conformément à cette règle, les données d’une comptabilité déclarée régulière s’imposent à l’administration. C’est dans ce sens que s’est prononcée la commission spéciale de taxation d’office[1].

Il est regrettable que le code des droits et des procédures fiscaux n’ait pas repris cette disposition et qu’il ait consacrée, en revanche, la règle inverse à travers l’article 38.

### B- La mise en échec de la règle de la supériorité de la preuve comptable sur la preuve extra-comptable

La jurisprudence française a clairement affirmé qu’une comptabilité régulière prime sur toute autre preuve extra-comptable. Cette position empêche l’administration de déterminer la base d’une imposition en se basant sur des éléments extérieurs, tels que les présomptions, lorsque la comptabilité est régulière[2]. C’est dans ce sens, que s’est prononcé le C.E. dans plusieurs arrêts. Il a considéré que « Lorsque le contribuable tient une comptabilité régulière et probante, l’administration ne peut pas substituer au bénéfice résultant de cette comptabilité un résultat qu’elle calcule selon une méthode extra-comptable, même si l’intéressé encourt la taxation d’office pour défaut de déclaration»[3]. Dans le même sens il a précisé qu’« Aucune méthode extra-comptable ne saurait prévaloir sur les résultats ressortant d’une comptabilité probante »[4]. « Que cette méthode (extra-comptable) ne saurait prévaloir sur les données ressortant d’une comptabilité qui est régulière ; que la société" Duret Fontaine automatique" apporte, ainsi, au moyen de sa comptabilité, la preuve, qui lui incombe, de l’exagération des bases des impositions, dont elle demande la réduction»[5].

Ainsi, la jurisprudence française exclut la possibilité de recours aux présomptions en cas de comptabilité régulière.

De même, la jurisprudence belge, comme on l’a déjà précisé, considère que lorsque la comptabilité est régulière, l’administration ne peut pas recourir à la preuve par présomptions, tel que la preuve par comparaison[6].

De son côté, la jurisprudence tunisienne a consacré explicitement[7]cette solution dans un arrêt très important du T.A. du 23 octobre 1995 : « Considérant que l’article 59 ne peut s’appliquer que lorsque

---

[1] Selon la C.S.T.O. ; décision n°161 publiée au BODI n°5- 1er trimestre 1970, p.19 :

« Les énonciations d’une comptabilité complète s’imposent à l’administration qui a la charge de prouver leur inexactitude ».

[2] Dalbies BERANGERE, « La preuve en matière fiscale », thèse, université d’Aix Marseille III, 1992, p.402.

[3] C.E., 14 novembre 1984, req. n°40807, BOUTHIERE, R.J.F. 1/ 1985, 80.

Voir C. DAVID, O. FOUQUET, M-A LATOURNERIE, B. PALGNET, « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », préface de M.Long et G. Vedel, thème 47 « La charge de la preuve », p.444.

[4] CE : 18 février 1987, req. n°49986, R.J.F. 4/87, n°436.

[5] CE, 20-03-1989, req. n°66877, D.F. 1989, n°26, comm. 1345

[6] -Bruxelles, 16 mars 1966

-Liège, 2 mars 1972, in Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », larcier 1998, p.288.

Voir supra partie II, chapitre I, section II, §1.

[7] Dans d’autres arrêts, on peut déduire cette solution implicitement :

Le T.A. rappelle, dans ces arrêts, que l’article 58 du code de la patente, ( permettant à l’administration de recourir à la taxation d’office sur la base de présomptions), s’applique en cas de comptabilité irrégulière. On peut déduire a contrario, cet article ne s’applique pas en cas de comptabilité régulière.

-T.A., 20 avril 1992, req. n°1027 ;

la comptabilité du contribuable est irrégulière, ce qui permet à l'administration fiscale de recourir aux présomptions de l'article 58 du code de la patente »[1]. A travers cet arrêt, le T.A. considère, fort heureusement, que le recours aux présomptions ne peut avoir lieu q'en cas de comptabilité irrégulière[2]. A contrario, si la comptabilité est régulière, ce qui est le cas en l'espèce, l'administration ne peut pas recourir aux présomptions. En effet, la comptabilité régulière bénéficie d'une valeur probante et elle joue un rôle important en matière de preuve[3].

Mieux, le T.A., dans un récent arrêt inédit du 13 novembre 2000, considère que « si le rejet de la comptabilité n'est pas motivé d'une manière claire, le recours aux présomptions devient douteux et inadmissible »[4]. On peut déduire qu'à fortiori le recours aux présomptions est inadmissible lorsqu'il n'y a pas du tout rejet de comptabilité (comptabilité régulière).

D'ailleurs, le T.A. dans cet arrêt décide explicitement que lorsque la comptabilité est déclarée implicitement régulière l'administration est tenue de se baser sur elle pour fixer les bases d'imposition.

" و حيث تجدر الإشارة إلى أنه استنادا إلى أن رفض الحسابية كان غير معلل بصورة واضحة، فإن الرجوع إلى الاستقصاءات و القرائن و الكشوف البنكية يصبح في ضوء ذلك محل شك مريب... فضلا على أن الإدارة اعتمدت حسابية الشركة عند ضبطها الأداء على القيمة المضافة و هو ما يدل على أنها أقرت ضمنيا بسلامتها من حيث المحتوى و قد كان عليها تبعا لذلك اعتمادها في مجمل التوظيف و هو ما يجعل قرار اللجنة مشوبا بخرق الفصل 12 من مجلة الضريبية"[5].

Cet arrêt consacre ainsi d'une manière non équivoque, la supériorité de la preuve comptable sur la preuve extra-comptable. La lecture de cet arrêt permet de saisir toute la subtilité et la prudence du tribunal.

Mieux encore, l'administration fiscale tunisienne, dans la fameuse note commune n°16 de 1967, s'est efforcée de consacrer une certaine supériorité de la preuve comptable sur la preuve extra-comptable et ce même en cas rejet de cette comptabilité. Aux termes de cette note commune : « Après rejet de comptabilité : Au cas où malgré tout un vérificateur se trouve en présence d'une comptabilité ne présentant guère des garanties de régularité et de sincérité requises, il écartera les résultats accusés par la dite comptabilité et s'efforcera de rétablir les bases d'imposition à partir des documents mêmes qui lui sont présentés»[6]. Cette position présente le mérite de limiter le recours aux présomptions comme moyen de preuve, et de privilégier plutôt les documents tenus par le contribuable.

---

-T.A., 20 avril 1992, req. n°1028 ;

-T.A., 10 mai 1993, req. n°1055.

[1] -T.A., 23 octobre 1995, req. n° 1186 (inédit), arrêt précité. Voir annexe n°2 de ce mémoire.

"حيث استندت اللجنة في قرارها المنتقد إلى الفصل 59 من مجلة الباتيندة الذي يقتضي من المعترض على توظيف الأداء رأسا أن يثبت الشطط فيما وظف عليه أو أن يثبت حقيقة موارده.

و حيث أن النص المذكور لا يسوغ اعتماده إلا متى كانت حسابية المطلوب بالأداء فاقدة لصيغها الشكلية القانونية و بالتالي فاقدة لحقيقتها مما يخول معه لإدارة الأداءات انتهاج طريقة القرائن المنصوص عليها بالفصل 58 من المجلة المذكورة.

-T.A., 10 mai 1993, req. n°1055.

[2] Voir dans le même sens T.A. 20 avril 1992, n° 1028.

" و حيث خلافا لما تمسك به محامي الطاعنة فإن أسس التوظيف جاءت نتيجة تطبيق أحكام الفصل 58 من مجلة الباتيندة و أن ما توصلت إليه الإدارة من توظيف يعتبر تبعا لذلك بمثابة الوضع الذي كان يجب أن ترتب فيه العقبة طالما أن الحسابية التي تمسكها غير قانونية".

[3] Voir le jugement fiscal rendu par la chambre fiscale du T.P.I. de Sfax : jugement n°69, en date du 3 juillet 2002 (inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

" وحيـث أن المحاسبة هي الوسيلة القانونية الأساسية لتدوين وإثبات العمليات القانونية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية وهو ما يفسر إلزام هذه الأخيرة بمسك محاسبة مطابقة للتشريع الجاري به العمل.

وحيـث لـم تدل المطالبة بالأداء بالوثائق والمؤيدات المحاسبية التي تثبت عمليات الاكتتاب لرقاع الخزينة المتمسك بها حتى يمكن للمعترضة التمسك بأن العمليات الواردة بحساب الشركة تتعلق بتسديد رقاع الخزينة الواقع اكتتابها.

وحيـث يترتـب عما سبق بيانه وفي غياب إثباتات جدية بالرجوع إلى الوثائق المحاسبية، أن الإدارة محقة في اعتبار المبالغ المدونة بحساب الشركة رقم معاملات مخفي". حكم جبائي عدد 69 صادر عن المحكمة الابتدائية بصفاقس بتاريخ 3 جويلية 2002 (غير منشور).

[4] T.A., 13 novembre 2000, req. n° 32434 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

[5] Arrêt précité ( inédit ).

[6] Note commune n°16, 2 mai 1967, annexe I, modèle de notice de vérification d'une entreprise tenant une comptabilité, p.5. Voir annexe n°3 de ce mémoire.

Par ailleurs, dans une récente note commune n°10 du 13 mars 2002[1], l'administration fiscale, a consacré une solution en faveur du contribuable. Il s'agit de la primauté de la preuve écrite sur la preuve par présomptions. Aux termes de cette note commune : « Les dispositions de l'article 48 du code des droits et des procédures fiscaux prévoient que la taxation d'office est établie, en cas de défaut de dépôt de déclaration de l'impôt, sur la base de tous les éléments de droit dont notamment :

- Les preuves littérales et écrites, si elles existent,

- Les présomptions de droit ou de fait,

- Les sommes portées sur la dernière déclaration déposée par le contribuable ».Cette note commune constitue un « retour à la raison ». En effet, l'article 48 du C.D.P.F. ne cite pas les preuves écrites parmi les moyens auxquels l'administration fait recours pour établir la taxation d'office[2]. Par cette doctrine administrative, l'administration semble consacrer la supériorité de la preuve écrite sur la preuve par présomptions. Les preuves écrites, « si elles existent », l'administration se base sur elles pour établir la taxation d'office. A défaut de preuves écrites, l'administration fait recours aux présomptions. Il s'agit d'une solution heureuse, en dépit de la légalité douteuse de cette note commune[3]. Cette solution présente le mérite de limiter les abus de l'administration fiscale dans le recours aux présomptions.

Il est regrettable de constater qu'en pratique l'administration n'a pas manqué à faire usage des présomptions même lorsque le contribuable tient une comptabilité[4], et que malheureusement le législateur, à travers le C.D.P.F., vient autoriser une telle possibilité[5].

---

[1] Note commune, n°10 / 2002 : 13/03/2002 relative au Commentaire des dispositions des articles 47 à 52 du code des droits et procédures fiscaux relatives à la taxation d'office, B.O.D.I 2002, texte n°DGI 2002/23. Voir annexe n°3 de ce mémoire.

[2] L'article 48 du C.D.P.F. dispose que : « La taxation est établie d'office dans le cas prévu par le deuxième paragraphe de l'Article 47 du présent code, sur la base de présomptions de droit ou de fait ou sur la base des sommes portées sur la dernière déclaration, et ce, avec un minimum d'impôt non susceptible de restitution de 50 dinars par déclaration ».

[3] Sur la question de la doctrine administrative, on consultera avec profit :

-ناجي البكوش، "الفقه الإداري وضمانات المطالب بالضريبة"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000. المحاضرة منشورة بمجلة دراسات قانونية عدد لسنة 2001 صادرة عن كلية الحقوق بصفاقس.

-أحمد الورفلي، "صلاحيات الإدارة الجبائية"، مجلة القضاء والتشريع مارس 2002، ص 60.

[4] Neila CHAABANE, « Les garanties du contribuable devant le juge fiscal », in actes de colloque sur le contentieux fiscal, faculté des sciences juridiques de Tunis, le 21 et 22 avril 1995, p.36.

[5] D'ailleurs, lors des débats parlementaires, le ministre des finances a précisé que le recours aux présomptions est possible même en cas d'existence d'une comptabilité. Les présomptions peuvent être un moyen pour prouver le caractère non probant de la comptabilité. Voir les débats de la chambre des députés concernant le projet de loi relatif à la promulgation du C.D.P.F., n°39, séance du mercredi 26 juillet 2000, p. 1924. voir aussi les réponses du ministre des finances aux questions des députés concernant le projet du code des droits et procédures fiscaux, p.27. En Belgique, la solution inverse est consacrée.

Il faut noter que la jurisprudence belge considère que la preuve du caractère non probant de la comptabilité ne peut pas se faire par présomptions mais à partir d'éléments intrinsèques à la comptabilité.

Ainsi, dans un arrêt très important du 12 novembre 1980, la cour de cassation belge a décidé que la preuve du caractère non probant d'une comptabilité ne peut résulter de la comparaison avec les résultats de contribuables similaires.

Cass, 12 novembre 1980, in Th. AFSCHRIFT, « Traité de la preuve en droit fiscal », larcier 1998, p.289 et 300.

Voir dans le même sens, Marc DASSESSE, « Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus », Bruxelles, Bruylant 1990, p.114. « Le défaut de valeur probante de la comptabilité, condition d'application de la taxation par comparaison, doit résulter d'éléments intrinsèques à cette comptabilité et non du résultat de la comparaison ».

L'usage abusif des présomptions laisse beaucoup de contribuables considèrent que le montant de la dette fiscale dépend non pas d'une application mathématique de la loi, mais en grande partie de la volonté arbitraire des agents du fisc, dont la malveillance éventuelle pourrait causer leur ruine ; la fraude et la dissimulation leur apparaissent dès lors comme des moyens de légitime défense[1].

Face aux pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale dans la recherche et l'administration de la preuve, les garanties dont bénéficie actuellement le contribuable ne constituent pas un véritable contrepoids.

1 Marc BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », article précité p.129.

# CHAPITRE II LA PRECARITE DE LA SITUATION DU CONTRIBUABLE DANS L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE

« S'agissant de l'administration de la preuve, on remarque une très grande inégalité entre les contribuables et l'administration, dès lors qu'on demande, à ce dernier, une véritable preuve pour renverser les présomptions de l'administration »[1].

Le renversement de la charge de la preuve place le contribuable dans une situation d'infériorité certaine. En effet, ce renversement rend aléatoire le recours contentieux[2], car le contribuable rencontre des difficultés dans l'administration de la preuve **( SECTION I ).**

Or, pour être efficace, le droit à la preuve doit concilier les exigences du rendement fiscal et de la justice fiscale, c'est à dire permettre à l'administration de rectifier les impositions des dissimulateurs, mais aussi au contribuable loyal d'échapper à la surtaxation en pouvant se défendre utilement[3]. D'où la nécessité de correctifs pour effacer, ou du moins réduire, le déséquilibre entre les deux parties **( SECTION II ).**

## Section I : les difficultés dans l'administration de la preuve

Il convient de préciser que le fardeau de la preuve s'allège sensiblement si les faits à prouver sont faciles à établir dans leur réalité tangible. En revanche, il devient insupportable si les réalités concrètes d'établissement de la preuve sont difficiles.

Or, pour le contribuable taxé d'office la nécessité d'apporter la preuve présente des difficultés indéniables. Ainsi, le fardeau de la preuve se révèle, à certains égards, lourd. Ces difficultés tiennent à l'objet de la preuve **( Paragraphe I )**, au problème de la preuve par la comptabilité **(Paragraphe II )** et à la longévité des délais de la prescription **(Paragraphe III ).**

### Paragraphe I : L'objet de la preuve

Selon l'article 65 du C.D.P.F. : « Le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition ». Cet article appelle Plusieurs observations.

D'abord**,** il convient de préciser que le C.D.P.F. a procédé, par rapport à la législation antérieure[4], à une extension regrettable de l'objet de la preuve incombant au contribuable. Outre la charge de la preuve des ressources réelles ou de l'exagération de l'imposition, le C.D.P.F. ajoute une obligation de preuve de la sincérité des déclarations.

Cette nouvelle obligation de preuve est, pour le moins qu'on puisse dire, surprenante. Elle met en échec la présomption d'exactitude de la déclaration. La déclaration, étant présumée exacte, c'est en principe l'administration fiscale qui doit prouver son inexactitude et non pas l'inverse. Ainsi, on ne peut donc que regretter la récente modification législative, qui ruine la présomption d'exactitude de la déclaration. La rédaction l'article 65 n'est pas très heureuse, et il serait souhaitable si l'on venait à en modifier le contenu.

---

[1] H. AYADI, « Droit fiscal, Impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés », C.E.R.P., Tunis 1996, p. 33.

[2] G.TIXIER, « Manuel de droit fiscal », L.G.D.J. 1986, p.193.

[3] Daniel RICHER, « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », L.G.D.J. 1997, p. 329.

[4] L'article 67 §5 du C.I.R. abrogé disposait que « Le contribuable taxé d'office en application de l'article 66 du présent code, ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt qui lui a été assigné qu'en apportant la preuve, *soit de ses ressources réelles, soit de l'exagération de son imposition ».*

Malheureusement, la chambre fiscale au sein du T.P.I. [1] exige la preuve de la sincérité des déclarations[2]. Quoique juridiquement défendable, la position de chambres fiscales se concilie mal avec la logique du système déclaratif et son corollaire la présomption d'exactitude de la déclaration.

En tout cas, et pour donner un sens à la présomption d'exactitude de la déclaration, l'obligation mise à la charge du contribuable de « prouver la sincérité de ses déclarations » devrait entendu être entendue dans le sens d'une preuve de la régularité formelle de la déclaration[3]. Le contribuable doit prouver le respect de l'obligation déclarative, tel que la preuve du dépôt de la déclaration dans le délai imparti[4].

Ensuite, le contribuable taxé d'office voulant obtenir une décharge ou une réduction de l'impôt est tenu, selon l'article 65 du C.D.P.F., de prouver ses ressources réelles ou l'exagération de son imposition[5]. Ainsi, la charge de la preuve qui lui incombe est lourde. « Alors qu'on demande à l'administration pour asseoir sa taxation de simples présomptions de fait ou de droit, on exige du contribuable une véritable preuve pour renverser ces présomptions »[6].

Bien plus, pratiquement, les contribuables sont tenus dans la plupart des cas d'apporter la preuve d'un fait négatif[7] : absence de ressources autres que celles-mentionnées dans la déclaration, absence de mise à la disposition de revenus, défaut de réalisation de certaines dépenses, etc.[1].

---

[1] Ces chambres fiscales au sein des tribunaux de 1[ère] instance sont crées en l'année 2002 dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions du code des droits et procédures fiscaux qui a instauré le principe du double degré de juridiction en matière fiscale. Les tribunaux de 1[ère] instance sont compétents en tant que juge de fond de 1[er] degré et les cours d'appel en tant que juge de fond de second degré. Les commissions spéciales de taxation d'office sont supprimées par le C.D.P.F.

-L'article 54 du C.D.P.F. dispose que : « les tribunaux de première instance sont compétents pour statuer, en premier ressort, sur les recours portant oppositions contre les arrêtés de taxation d'office… ».

-L'article 67 du C.D.P.F. dispose que : « les jugements du tribunal de première instance rendus dans les recours prévus par l'article 54 du présent code, sont susceptibles d'appel devant la cour d'appel territorialement compétente… ».

[2] jugement fiscal, chambre fiscale T.P.I. de Sfax, n°59 du 29 mai 2002 :

"وحيث لم تدل المطالبة بالأداء بما من شأنه أن يقيم الحجة على صحة تصاريحها..."

[3] Sur la question voir :

سفيان البرجي، "معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري"، محاضرة ألقيت بملتقى الجبائي، بنزل سيفاكس يومي 03 و 04 جانفي 2002، صفاقس. منشورة في الانترنات:

Site Internet de Abderraouf YAICH www.profiscal.com sous la rubrique colloque.

يقول الأستاذ سفيان البرجي : " و من هذا المنطلق فإن ما ورد بالفصل 65 من م.ح.ا.ج. من تحميل المطالب بالأداء بعبء إثبات صحة تصاريحه للتمتع بالإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه، يعتبر تراجعا خطيرا من المشرع عن موقفه الأصلي بخصوص واجب التصريح (الفصل 2).

ونرى أن تفسير الفصل 65 يجب أن يكون منسجما مع غيره من الفصول مع اعتماد التفسير الضيق بالنظر إلى خصوصية المادة، ضرورة أن المقصود من تحميل المطالب بالأداء بإثبات صحة تصاريحه هو إقامة الدليل على صحة تصاريحه من جهة الشكل، أي أنه قام بالتصاريح المحمولة عليه طبق القانون وفي الأجل المحدد لها".

[4] Il s'agit de la charge de la preuve préliminaire incombant au contribuable qu'on a déjà analysé dans la 1[ère] partie de ce mémoire. Voir supra, partie I, Chapitre II, section II.

[5] Le T.A. casse la décision du juge du fond qui modifie l'arrêté de taxation d'office alors que le contribuable n'a pas prouvé l'exagération de l'imposition ou ses ressources réelles.

A titre d'exemple T.A., 28 janvier 2002, req. n°32214.

[6] H.AYADI, « Un cas de confusion administration- contentieux la taxation d'office en Tunisie », in Mélanges R.Chapus.Droit Administratif. Montchrestien, Paris 1992, p.167.

[7] En principe, la preuve d'un fait négatif est quasiment impossible à rapporter.

Compte tenu de cette réalité, on recourt dès lors à un palliatif : le fait négatif comporte une antithèse immédiate et le problème de sa preuve ne soulève pas d'autre difficulté que la preuve d'un fait positif. Prouver que je

Ainsi, en droit fiscal, l'objet de la preuve ménage certaines difficultés qui risquent de déboucher à terme sur une paralysie de l'action contentieuse de l'administré[2].

En France, le conseil d'Etat vient au secours du contribuable. En effet, une jurisprudence constante[3] affirme la possibilité pour le contribuable de s'abstenir d'apporter une preuve purement négative en s'attachant à la contestation quasi-exclusive des méthodes de reconstitution de la matière imposable. Le conseil d'Etat intervient pour sauvegarder les droits des contribuables en déplaçant l'objet de la preuve[4].

**Paragraphe II : Le problème de la preuve par la comptabilité**

En matière d'administration de la preuve, le contribuable se trouve « piégé »[5]. Le piège se referme lorsque le contribuable voulant administrer cette preuve au moyen de sa comptabilité[6] se voit opposer l'irrégularité de celle- ci[7].

Le contribuable taxé d'office suite à un rejet de comptabilité se voit privé d'un moyen de preuve pertinent[8]. Le scandale est d'autant plus sensible, écrivait un commissaire de gouvernement, que le seul élément dont le contribuable puisse faire état au soutien de son point de vue – sa comptabilité- est a priori réputé tendancieux : l'administration objecte, la plupart du temps, qu'elle n'a pas enregistré la totalité des recettes[9].

La situation du contribuable est précaire au niveau de l'administration de la preuve. Quand il n'a pas la charge de la preuve car sa comptabilité est régulière, il peut théoriquement prouver. Or, quand il a la charge de la preuve suite à une taxation d'office par rejet de comptabilité, il ne peut pas prouver. « Il

---

n'étais pas à un endroit revient à prouver que j'étais autre part. la preuve négative est donc transformée en preuve positive.

Bien différente la situation lorsque le fait négatif invoqué ne comporte pas d'antithèse. Exemple si je prétends que je ne devais rien à cette personne parce que j'ai jamais contracté avec elle, il m'est pratiquement impossible de prouver ce que j'avance car ma prétention se fonde sur ce que l'on appelle une proposition négative indéfinie.

M.-C. BERGERES, « Contrôle fiscal : prérogatives du fisc et droits du contribuable », Masson- Encyclopédie Delmas, Paris, 1988, p. 119.

Sur la preuve d'un fait négatif voir ……

[1] M.-C. BERGERES, « Contrôle fiscal : prérogatives du fisc et droits du contribuable », op.cit., p. 119.

[2] M.-C. BERGERES, « Contrôle fiscal : prérogatives du fisc et droits du contribuable », Masson- Encyclopédie Delmas, Paris, 1988, p. 119.

[3] - C.E. 19 décembre 1973, plén. n°87649, D.F. 1974, n°11, comm. N°314, concl. Madame Latournerie ;

- C.E. 4 avril 1979, req. n°6673 et 8675, D.F., n°51 comm. 2513 ;

- C.E. 21 novembre 1980, req. n°13329 et 13330, D.F. 1981, n°17 comm. 922 et 923.

[4] Sur la question du déplacement de l'objet de la preuve voir aussi : B. DELIGNIERES, « Comment un déplacement de l'objet de la preuve a conduit à l'érosion des pouvoirs de l'administration en matière de taxation d'office des revenus ( L.P.F., art. l. 69 ) », D.F. 1993, n°7, p.336-339.

[5] Conclusions sur l'arrêt du CE, 25 mars 1983, req. n.34, D.F. 1984, n°14, comm. 694.

[6] En pratique, c'est essentiellement par sa comptabilité que le contribuable va tenter de prouver l'exagération de l'imposition.

[7] J. BOULOUIS, « Procès du juge fiscal », RSF 1957, n°4, p.645.

[8] En France, l'exemple de la « Pizza Vittori », est très illustratif. En effet, non seulement elle s'est mise dans le cas de l'imposition d'office, mais elle ne peut pas faire la preuve à partir de sa comptabilité puisque celle-ci est inutilisable. Il faut donc qu'elle fasse des 'raisonnements extra-comptables'. C'est toujours plus ou moins sujet à caution. Et elle n'est arrivée, en l'espèce, à convaincre le juge que sur cette affaire de vin et d'apéritifs qui e exposé dans l'arrêt. Michel Rougevin-Baville, Renaud Denoix de Saint Marc, Daniel Labetoulle, « Leçons de droit administratif », Paris 1989, p.529.

[9] Conclusions sur l'arrêt du CE, 25 mars 1983, req. n.34, D.F. 1984, n°14, comm. 694.

existe en la matière un véritable paradoxe : quand le contribuable n'a pas à prouver, il peut prouver ; en revanche, quand il doit prouver, il ne dispose pas de preuve préconstituée »[1].

En France, le juge fiscal applique les règles de preuve avec une certaine souplesse. Il vient quelquefois au secours du contribuable taxé d'office en allégeant le fardeau de la preuve qui lui incombe[2].

D'une part, la jurisprudence a fait preuve d'un certain libéralisme. Elle considère que certains éléments de la comptabilité peuvent être retenus malgré des erreurs[3]. Cette jurisprudence se traduit donc par la fourniture d'éléments de preuve préconstituées qui avaient été écartées par la procédure de taxation d'office[4].

D'autre part, le conseil d'Etat, par un arrêt très important du 19 décembre 1973, a décidé que le contribuable « peut s'il n'est pas en mesure d'établir le montant exact de ses revenus en s'appuyant sur une comptabilité régulière et probante, soit critiquer la méthode d'évaluation que l'administration a suivie en vue de démontrer que cette méthode aboutit, au moins sur certains points et pour un certain montant, à une exagération des bases d'imposition, soit encore, aux mêmes fins, soumettre à l'appréciation du juge une nouvelle méthode d'évaluation permettent de déterminer les bases d'imposition avec une précision meilleure que celle qui pouvait être atteinte par la méthode primitivement utilisée par l'administration »[5].

Ainsi le conseil d'Etat intervient pour sauvegarder les droits des contribuables qui ne peuvent s'appuyer sur une comptabilité régulière et probante. Cette jurisprudence permet au contribuable taxé d'office d'apporter la preuve qui lui incombe en présentant une critique de la méthode de l'administration. La critique de la méthode d'imposition dans son principe suffit à décharger le contribuable sans qu'il ait à établir l'exagération de l'imposition.

Ainsi, selon le conseil d'Etat, la preuve incombant au contribuable est considérée, dans certaines hypothèses, comme apportée même si le contribuable n'établit pas l'exagération de l'imposition, dès lors que l'administration utilise une méthode radicalement viciée ou excessivement sommaire[6].

Depuis l'arrêt du conseil d'Etat du 19 décembre 1973, les possibilités de contestation juridictionnelles des bases d'imposition arrêtées d'office se sont sensiblement ouvertes sous la condition du respect de certaines règles de preuve[7].

Par ailleurs, il faut noter que « les chausse-trappes de la charge de la preuve sont surtout préjudiciables aux contribuables qui, sans être tous et toujours parfaitement honnêtes – il ne faut pas rêver, sont néanmoins, pour la plupart d'entre eux, des naïfs qui ne savent pas se mettre en situation de force devant le fisc. Alors que d'autres, beaucoup plus avisés et souvent plus malhonnêtes savent

---

[1] M.-C. BERGERES, « Contrôle fiscal : prérogatives du fisc et droits du contribuable », Masson- Encyclopédie Delmas, Paris, 1988, p. 120.

M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, Bordeaux, 1975, p. 325.

[2] Voir sur la question Jean-Pierre MAUBLANC, « L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt », thèse, université de Bordeaux I, faculté de droit des sciences sociales et politiques, 1984, p.278.

[3] Maurice-Christian BERGERES, « quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », Gaz. Pal. 1983, n°1, p.149.

[4] M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, Bordeaux, 1975, p. 326.

[5] C.E. 19 décembre 1973, plén. n°87649, D.F. 1974, n°11, comm. N°314, concl. Madame Latournerie ; Lebon p.734 ; Dupont 1974 p.90.

On lira avec profit la chronique de Philippe CROUZET, « Administration de la preuve », R.J.F. 1986, n°6, p.347-350. Et DELIGNIERES (B.), « Preuve fiscale », (impositions établies sur la base de données comptables, preuve comptable et extra-comptable), juris-classeurs, Proc. Fisc., Fasc. 382, 1994.

[6] La notion de méthode excessivement sommaire est apparue pour la 1ère fois dans la décision du C.E. 21-10-1981 puis sa décision du 22-12-1982.

[7] Alain FRENKEL, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », ( actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980, p.95.

se mettre en bonne situation par la pratique des montages juridiques, des structures apparentes et, surtout, des preuves préalables autant que préfabriquées que tout contribuable conscient et organisé peut se créer à soi-même, nanti de bons conseils »[1].

**Paragraphe III : La longévité des délais de la prescription**

L'administration fiscale dispose du pouvoir de contrôler les déclarations des contribuables dans les délais fixés par la loi. Or, selon le C.D.P.F, le délai peut atteindre dix ans [2].

Le délai de la prescription, extrêmement long, n'accroît-il pas, pour le contribuable, les difficultés dans l'administration de la preuve ?

A priori, le problème n'est qu'apparent, puisque le contribuable est soumis à une obligation de conservation des documents comptables et autres, dont le délai coïncide avec le délai de la prescription. Ainsi, l'article 25 de la loi n°96-112 du 30 décembre 1996, relative au système comptable des entreprises, dispose que : « Les états financiers relatifs à un exercice comptable ainsi que les documents, les livres, les balances et les pièces justificatives y afférentes sont conservés pendant dix ans au moins ».

L'article 62 § IV du C.I.R. dispose que : « Les livres de commerce et autres documents comptables, et d'une façon générale, tous documents dont la tenue et la production sont prescrites en exécution du présent code doivent être conservés pendant dix ans »[3].

Certes, l'obligation de conservation des documents doit en principe permettre au contribuable d'avoir ses moyens de preuve. Néanmoins, la longévité du délai (10 ans), n'est pas de nature à faciliter la tâche du contribuable. L'écoulement du temps peut favoriser un dépérissement des preuves. Comme l'a précisé un commissaire de gouvernement, « cette lenteur rompt l'égalité des armes entre l'administration et le contribuable aux détriments de ce dernier »[4].

Par ailleurs, il convient de préciser que les redressements sont envoyés au contribuable au dernier moment, à la limite de la prescription. Le fisc multiplie ses relances en fin d'année dans le but d'interrompre la prescription[5]. Une fois la prescription interrompue, un nouveau délai commence à courir pour une nouvelle période. Cela réduit les droits des contribuables et donne un délai supplémentaire au contrôleur pour qu'il passe au peigne fin le dossier du contribuable.

Il faut noter que la longévité des délais est à sens unique. A la longévité des délais octroyés à l'administration correspond une brièveté des délais réservés au contribuable pour répondre, généralement 30 jours[6]. La brièveté du délai ne permet pas au contribuable de préparer ses moyens de défense dans de bonnes conditions. Ainsi, la preuve s'avère souvent difficile à apporter, notamment pour les contribuables qui n'ont pu se constituer à temps des preuves préétablies du bien-fondé de leur position.

La prorogation des délais de réponse paraît nécessaire pour donner au contribuable le temps nécessaire pour réunir ses éléments de preuve et préparer une réplique solide. Cette prorogation est d'autant plus urgente que l'administration demande au contribuable des justifications concernant des opérations remontant à plusieurs années. Il serait souhaitable que le législateur procède à une unification des délais de réponse et des délais de recours[7] pour faciliter la tâche du contribuable.

Les difficultés que le contribuable rencontre sont loin de le sécuriser et accroîent le déséquilibre entre les deux parties en faveur du fisc, d'où la nécessité de correctifs.

---

[1] Conclusions sur l'arrêt du CE, 25 mars 1983, req. n.34, D.F. 1984, n°14, comm. 694.

[2] Article 19 et 20 du C.D.P.F.

[3] Selon l'article 18 du C.T.V.A cet article est applicable aussi en matière de T.V.A.

[4] Fouquet Olivier, « Le temps fiscal », in journées d'études du 23 novembre 1999 « Le temps administratif », la Revue Administrative 2000, numéro spécial, p.49.

[5] L'interruption de la prescription est prévue par l'article 27 du C.D.P.F.

[6] Par exemple, les délais de réponse octroyés au contribuable, lors du déroulement de la vérification ainsi que lors de la notification des résultats de la vérification, sont courts.

[7] Un délai de soixante jours pourrait être réservé.

**Section II : l'insuffisance des correctifs aux difficultés dans l'administration de la preuve**

Les correctifs consistent dans le principe de la liberté de la preuve **(paragrapheI),** et dans le rôle du juge fiscal **(paragrapheII).** Mais ces correctifs restent imparfaits et ne permettent pas de favoriser une confrontation équitable entre le contribuable et le fisc.

**Paragraphe I : Le principe de la liberté de la preuve en droit fiscal**

La solution pour les contribuables, rencontrant des difficultés dans l'administration de la preuve, peut être recherchée dans le principe de la liberté de la preuve. Ce principe leur permet de recourir à tous les moyens de preuve prévus par la loi. Le conseil d'Etat a consacré le principe de la liberté de la preuve[1]. En droit fiscal tunisien, le principe de la liberté de la preuve est reconnu expressément par la jurisprudence[2].

Quoique important le principe de la liberté de la preuve en matière fiscale ne permet pas de rééquilibrer la situation entre l'administration et le contribuable en matière d'administration de la preuve pour deux raisons.

D'une part, certains moyens de preuve jouent parfois au détriment du contribuable. Ainsi, en est-il de l'aveu. En effet, le tribunal administratif a considéré que l'aveu du contribuable constitue une présomption à son encontre[3].

D'autre part, les parties sont parfois privées d'apporter certains types de preuve parce que le législateur les a expressément exclues. En effet, « le droit fiscal n'accepte pas toujours les institutions du droit civil ou de droit commercial, telles qu'elles sont réglées par la loi civile ou la loi commerciale. Il y déroge parfois, en ce sens qu'il supprime, sur le plan fiscal exclusivement, certains de leurs effets, ou éventuellement, les modifie »[4].

Ainsi, en droit fiscal tunisien, L'article 64 du code des droits et des procédures fiscaux dispose que « les moyens de preuve prévus par les numéros 3 et 5 de l'article 427 COC ne peuvent être admis par le tribunal pour prouver les allégations des parties relatives à l'affaire »[5]. Le droit fiscal intervient pour exclure le témoignage et le serment.

L'exclusion du serment était déjà prévue par le C.D.E.T.[6] La généralisation par le C.D.P.F. de l'interdiction du serment ne peut qu'être approuvée[7]. En effet, « l'ordre public interdit que le serment

---

[1] C.E. plénière 7 novembre 1975, n°90786, D.F. 1976 n°11, comm. 420, conclusions Mme LATOURNERIE.

[2] -T.A. 18 octobre 1999, req. n°31503 (inédit ).

-T.A., 30 octobre 2000, req. n°32169 ( inédit ).

-T.A., 5 février 2001, req. n°32134 ( inédit).

[3] -T.A. 1 mars 1979, req. n°48, recueil des arrêts du T.A., Tunis, ENA, 1980.

-T.A. 8 juin 1992, req. N° 999 :

" يعتبر إبرام الصلح مع الإدارة في مادة الآداءات إعترافا من جانب المطلوب بالآداء بوجود دخل قابل للتوظيف".

[4] J.E. KRINGS, « Fictions et présomptions en droit fiscal », in Etudes publiées par Ch. PERELMAN et P. FORIERS : « Les présomptions et les fictions en droit », Bruxelles 1974, p. 163.

[5] Les moyens de preuve de droit commun sont prévus par l'article 427 du C.O.C. sont au nombre de cinq : l'aveu, l'écrit, la preuve testimoniale, la présomption et le serment.

[6] L'article 80 du C.D.E.T. disposait que : « Pour l'établissement de la preuve de l'existence des dettes se rapportant à une succession, le mode de preuve par serment n'est pas recevable ».

[7] D'ailleurs, Le T.A. a dans son arrêt n°835 du 30/04/1987 défini les moyens de preuve en matière fiscale en écartant notamment le serment. T.A. 30 avril 1987 , req. n°835, recueil des arrêts du T.A. 1985-1986-1987, p. 355.

"وحيث يتبين من تلك الأحكام أي الفصلين 48 و 59 من مجلة الباتيندة أن وسائل الإثبات يجب أن تكون كتابية ولم يقع التعرض إلى إمكانية استعمال اليمين سيما وأن ما تضمنته تلك الأحكام جاء على سبيل الحصر ومما يؤكد ذلك أن الفصلين 44 و45 تعرضا إلى ضرورة مسك الوثائق المحاسبية وحددا نوعها للإدلاء بها لأعوان المراقبة وإثبات العمليات الحاصلة وهذا دليل كاف على نية المشرع في اعتماد الوسائل الكتابية كأداة إثبات في المادة الجبائية".

puisse être déféré à l'Etat »[1]. D'autre part, « admettre que l'administration puisse déférer le serment au contribuable serait admettre du même coup qu'elle peut se dégager, par un artifice de procédure, de la charge que la loi fait peser sur elle en matière de preuve »[2].

L'interdiction du témoignage en matière fiscale semble concerner aussi bien le contribuable que l'administration fiscale. Mais, en réalité l'interdiction est à sens unique, elle ne concerne que le contribuable. L'administration est autorisée à recourir à ce mode de preuve[3]. D'ailleurs, la volonté législative de permettre à l'administration de recourir à la preuve testimoniale a des racines anciennes. L'article 5 du décret organique sur l'enregistrement du 19 avril 1912 disposait que : « la dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage peut être établie par tous les genres de preuve admis par le droit commun. Toutefois, l'administration ne peut déférer le serment décisoire, et elle ne peut user de la preuve testimoniale que pendant dix ans à compter de l'enregistrement ». Ainsi, quoique limitée dans le temps, la preuve testimoniale était admise pour prouver les allégations de l'administration.

L'inégalité des parties au niveau des moyens de preuve admis n'est pas de nature à favoriser le rééquilibrage des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable. Le juge est appelé à jouer un rôle important en la matière.

**Paragraphe II : Le rôle actif du juge fiscal**

S'il est un domaine où le juge peut et doit jouer un rôle important, c'est bien celui de la preuve en matière fiscale[4]. Le vrai problème auquel est quotidiennement confronté le juge, est celui de la situation inégale que les textes fiscaux créent souvent entre l'administration, généralement en position de force, et le contribuable[5].

L'action du juge en matière de preuve apparaît sur plus d'un plan :

D'une part, l'appréciation des moyens de preuve est du pouvoir souverain des juges de fond. Cette position est constamment rappelée par le T.A.[6]. Mais, conscient de l'importance de la preuve et de

---

[1] F.-P DERUEL, thèse précitée, p. 96.

[2] F.-P. DERUEL, thèse 1962, précitée, p. 98.

[3] Selon les articles 16 et 17 du C.D.P.F. L'administration peut se fonder sur des attestations écrites des tiers. Ces attestations ne constitue-t-elles pas une preuve testimoniale.

--منير عدوني، "عبء الإثبات في ظل مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، محاضرة ختم التمرين، الفرع الجهوي بصفاقس، الهيئة الوطنية للمحامين، ص 12.

- سفيان البرجي، "معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري"، محاضرة ألقيت بملتقى القاضي الجبائي، بنزل سيفاكس يومي 03 و 04 جانفي 2002، صفاقس. ص 7 منشورة في الانترنات:

Site Internet de Abderraouf YAICH www.profiscal.com sous la rubrique colloque:

" مكـن الفصلان 16 و 17 الإدارة من الإعتماد على الإرشادات والإستقصاءات لدى الغير سواء حرفاء أو مزودين أو هيئات إدارية لتأسيس قرارات التوضيف الصادرة عنها. لكن أليس في ذلك تناقض مع أحكام الفصل 64 الذي منع الإلتجاء للبينة بالشهادة في المادة الجبائية ضرورة أن الإستقصاءات والإرشادات ما هي في الحقيقة سوى شهادات كتابية صادرة عن الغير من مزودين وحرفاء لإثبات أمر تدعيه الإدارة.

[4] Dalbies BERANGERE, « La preuve en matière fiscale », thèse précitée, p.5.

-حول دور القاضي في المادة الجبائية يراجع :

-سليم كمون، " في تدعيم دور القضاء في النزاعات الجبائية دعم لضمانات الخاضع للأداء"، محاضرة ألقيت بملتقى جهوي بدائرة محكمة الاستئناف بصفاقس حول " مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، 9 فيفري 2001.

-عبد القادر فتح الله، "دور القاضي في النزاع الجبائي"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.

-منير عدوني، "عبء الإثبات في ظل مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، محاضرة ختم التمرين، الفرع الجهوي بصفاقس، الهيئة الوطنية للمحامين.

[5] Olivier FOUQUET, « Le Conseil d'Etat est-il trop indulgent à l'égard de l'administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », Gaz. Pal. 1983, 1er sem., p.208.

[6] -T.A., 7 mai 2001, req. n°32079 (inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

"وحيث أن نتيجة ه\ا الاختبار كانت كافية في تقدير اللجنة لتأسيس قناعتها بأن أسس التوظيف لم تكن سليمة وهو ما يندرج في إطار صلاحياتها كمحكمة موضوع ترجع لها سلطة تقدير حجج الخصوم.

son rôle décisif sur l'issue du litige, le T.A. a considéré que le refus de prendre en compte un élément de preuve est un motif de cassation[1].

D'autre part, le juge peut intervenir en matière de preuve à travers l'expertise[2] pour réunir les éléments de preuve et d'évaluation nécessaires à la solution du litige.

En droit fiscal tunisien, le C.D.P.F. prévoit deux cas de recours à l'expertise. L'article 62 du C.D.P.F. consacre le cas de recours obligatoire à l'expertise[3]. Selon cet article : «  Dans les litiges relatifs aux droits d'enregistrement ou à l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière, le tribunal ordonne d'office une expertise pour évaluer la valeur vénale des immeubles, des droits immobiliers et des fonds de commerce cédés ». Le caractère d'office de l'expertise semble être justifié dans ce cas par l'importance des intérêts en jeu.

L'article 66 du C.D.P.F. prévoit, quant à lui,  le cas de désignation d'un expert à la demande du contribuable. Selon cet article : « En cas d'introduction de modifications nécessitant une nouvelle liquidation des sommes à payer ou restituables, le tribunal peut se faire assister par l'administration fiscale pour établir cette nouvelle liquidation ou désigner, à la demande du contribuable, un expert à cet effet ». Cet article appelle  deux observations :

D'une part, l'article 66 prévoit la possibilité de désignation d'un expert à la demande du contribuable. En pratique, c'est surtout pour l'imposition des contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité que l'organisation d'une expertise peut s'avérer utile. Ainsi, en cas de rejet de comptabilité, le contribuable peut demander qu'une expertise soit faite pour prouver le caractère non-fondé du rejet de comptabilité.

---

وحيث أن مراقبة محكمة التعقيب لقضاة الأصل تنحصر في مستوى تطبيقهم للقانون في اعتماد وسائل الإثبات دون أن تتجاوزه إلى تفحص القوة الحجية لهذه الوسائل".

-T.A., 10 avril 2001 /32233 (appréciation souveraine des moyens de preuve par CSTO, car question    de fait .

-T.A, 5 février 2001, req. n° 32134 (CSTO : appréciation des moyens de preuve) :

" وحيث أن تقدير وسائل الإثبات مسألة تهم الوقائع وهي بالتالي صلاحية منقولة لقضاة الموضوع".

-T.A., 18 octobre 1999, req. n°  31439 ( moyens de preuve : appréciation  souveraine CSTO).

-T.A., 18 octobre 1999, req. n° 31503 ( moyens de preuve : appréciation  souveraine CSTO).

[1] -T.A., 21 mai 2001, req. n°32361 (inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

-Voir aussi T.A., 5 février 2001, req. n° 32192, voir annexe n° 2 de ce mémoire.

- T.A. 23 avril 2001, req. n° 31645 :

" وحيث لإن ذكرت اللجنة في قرارها أن المعقب قد قدم إلى الإدارة ما يفيد بأنه تحصل على قرض بنكي فإنها في نهاية الأمر لم تأخذ هذا العنصر بعين الإعتبار وأنكرت إدلاءه بما يفيد حصوله على هذا القرض رغم تضمن ملف القضية حججا على ذلك قدمتها الإدارة ذاتها إلى هذه المحكمة .

" وحيث أن إهمال لجنة توظيف الأداء لقرينتين قانونيتين وعدم إعتمادهما في قرارها من أجل التقدير الصحيح لقاعدة الآداء يمثل خرقا للقانون وبالخصوص لأحكام الفصل 66 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، مما يعرض قرارها للنقض".

[2] Sur l'expertise voir :

عبد الله الهلالي، "موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري في أداءات الدولة بتونس"، صفاقس 1982، ص 277.

-J. DUCHON-DORIS, « Evolution du rôle de l'expertise dans le contentieux fiscal »,  B.F. 3/ 90, p. 159.

-François LOLOUM, « Quelle est la portée du contrôle de cassation en matière d'expertise et de dénaturation ? »,  B.D.C.F. 4/97, n°85, p.51-53.

- DELIGNIERES (B.), « Preuve fiscale », (généralités, charge et administration de la preuve), juris-classeurs, Proc. Fisc., Fasc. 380, 1994, p. 14 et 15.

[3] Voir Note commune n°9, Texte n° D.G.I. 2002 / 22, p. 97, relative au contentieux de l'assiette de l'impôt devant les tribunaux de l'ordre judiciaire objet des articles 53 à 68 du code des droits et procédures fiscaux. Voir en annexe n°3 de ce mémoire.

Il faut noter que le résultat de l'expertise ne lie ni le juge ni l'administration. Celle-ci peut ne pas adopter cette expertise. Mais, le T.A. exige, fort heureusement, que l'administration doit justifier et motiver le rejet de l'expertise[1].

D'autre part, l'article prévoit la possibilité de se faire assister par les agents de l'administration. L'expertise confiée aux agents de l'administration fiscale ne va-t-elle pas à l'encontre de l'objectivité requise en matière de justice, n'accroît-elle pas le déséquilibre entre l'administration fiscale et le contribuable, ne constitue-t-elle pas une survivance du problème d'une administration à la fois juge et partie ?

Quoiqu'il en soit, l'intervention du juge en matière de preuve permet de rééquilibrer dans certaine mesure les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale. Certes, « le juge n'est pas un supérieur hiérarchique de l'administration ; c'est bien un juge, un contrôleur juridique de l'administration, mais ses décisions peuvent se traduire par une modification directe de l'impôt qui avait été assigné au contribuable »[2]. Ainsi, « à la fonction classique et mécaniste de la preuve, qui est de convaincre le juge en vue de trancher une contestation de droit ou de fait, tend à s'ajouter maintenant une fonction nouvelle, plus dynamique, dans laquelle la preuve devient également pour le juge un moyen de doser le contrôle qu'il désire exercer sur l'activité administrative »[3].

Néanmoins, il ne faut pas exagérer la portée des pouvoirs du juge fiscal[4]. Il faut observer que « l'environnement fiscal favorable suppose (…) l'existence d'une justice réellement indépendante et réellement compétente pour trancher, en toute impartialité, les litiges fiscaux »[5]. Le juge fiscal devrait avoir présent à l'esprit le conseil adressé par le Calife Omar Ibn El KHATTAB dans sa lettre à Abou Moussa EL ACHAARI : « la fonction de cadi (juge) est un devoir religieux précis et une tradition qu'il faut suivre. Ecoutes bien les dépositions qui sont faites devant toi, car il est inutile d'examiner une requête qui n'est pas valide. Tu dois traiter sur le même pied ceux qui comparaissent à ton tribunal et devant ta conscience, de sorte que le puissant ne puisse compter sur ta partialité ni le faible désespérer de ta justice ».

---

[1] -T.A., 20 mai 2002, req. n°32228 (inédit), voir annexe n°2 de ce mémoire.

"وحيث لئن كانت اللجنة المطعون في قرارها تتمتع بسلطة تقديرية لاعتماد أو عدم اعتماد أي وثيقة تظرف بملف القضية بما في ذلك تقرير الاختبار الذي أذنت بإجرائه، فإن ذلك يشترط أن تعلل قضاءها تعليلا مستساغا.

وحيث أنه استنادا لما تقدم وطالما لم تبين لجنة التوظيف الإجباري موقفها من دفع العارض والحجج المدعمة له كما لم تبين سبب إحجامها عن اعتماد تقرير الاختبار المشار إليه أعلاه، فإن قرارها يكون مشوبا بضعف التعليل وحريا بالنقض على هذا الأساس".

Voir aussi les arrêts du T.A :

-T.A., 7 mai 2001, req. n° 32079 (inédit), voir en annexe n°2 de ce mémoire.

-T.A., 5 juin 2001, req. n°32431.

-T.A., 18 octobre 1999, req. n° 31667.

[2] Michel ROUGEVIN-BAVILLE et Cie, « Leçons de droit administratif » op. Cit., p.530.

[3] J.-P. COLSON, « L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif », L.G.D.J., Paris 1970, p. 9.

[4] Voir :

-منير عدوني، "عبء الإثبات في ظل مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، محاضرة ختم التمرين، الفرع الجهوي بصفاقس، الهيئة الوطنية للمحامين.

[5] Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : Le cas tunisien », in journées de l'entreprise 9 et 10 novembre 2001, Port El Kantaoui, édition préliminaire.

## CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le C.D.P.F. a davantage renforcé les pouvoirs de l'administration fiscale plus qu'il n'a renforcé les garanties du contribuable. L'administration fiscale apparaît comme une administration puissante. Elle est bien outillée et juridiquement armée.

Les règles présidant à l'administration de la preuve sont telles que les contribuables ne pourront espérer pouvoir faire prévaloir leurs droits que difficilement. Peut être dans cet aménagement a-t-on négligé les contribuables. Leur droit à la preuve, s'il n'est pas encore lettre morte, se rétrécit chaque jour tel une peau de chagrin[1].

Comment peut-on alors convaincre le contribuable d'accepter l'impôt en tant que participation à la vie politique et non pas en tant que mal nécessaire ? La lutte contre la fraude fiscale ne se fait pas moyennant les prérogatives exorbitantes de l'administration ou moyennant des dispositions répressives sévères. L'octroi des garanties réelles au contribuable et l'instauration d'impositions modérées sont les véritables solutions durables à la fraude[2].

Il convient d'avoir présent à l'esprit que « derrière chaque contribuable il n'y a pas nécessairement un fraudeur. Et mieux vaut laisser échapper un fraudeur que de risquer d'imposer abusivement d'honnêtes citoyens »[3].

---

[1] Gérard LUPI, « La preuve en matière d'impôts directs » ; R.S.L.F. 1955, n°3, p. 584.

[2] Néji BACCOUCHE, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : Le cas tunisien », in journées de l'entreprise 9 et 10 novembre 2001, Port El Kantaoui, édition préliminaire, p. 102.

[3] P.-M. GAUDEMET, « réflexions sur les rapports du juge et du fisc », mélanges M.Waline, t.5, 1974, p.136.

# CONCLUSION GENERALE

## Conclusion générale

La preuve en droit fiscal est un sujet qui pose en soi le problème des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. L'étude du régime juridique de la preuve montre que la relation entre l'administration fiscale et le contribuable tunisien n'a pas encore réussi à rompre avec un passé mouvementé et singulièrement défavorable à la réconciliation. Cette relation reste encore marquée par une certaine défiance. La réconciliation entre le fisc et le contribuable, à laquelle appelle le pouvoir politique, est loin d'être réalisée. « Commandés par des textes et des coutumes qui plongent leurs racines dans les traditions de la période précoloniale et coloniale (administration centralisée et autoritaire), les rapports entre l'administration fiscale et le contribuable continuent à être basés sur les mécanismes de la distance et de l'autorité »[1]. Le poids prépondérant de l'administration dans le domaine de la preuve apparaît aussi bien au niveau de la charge de la preuve qu'au niveau de l'administration de la preuve. Le domaine de la preuve est l'illustration de la précarité du statut du contribuable.

Le débat fiscal apparaît comme une « escrime » entre deux adversaires inégaux. C'est « la lutte du pot de fer et du pot de terre »[2] qui caractérise les rapports entre l'administration fiscale et le contribuable. Le débat se cristallise sur l'opposition de deux intérêts antinomiques : l'intérêt du fisc et l'intérêt du contribuable. Le législateur cherche plutôt l'intérêt immédiat du trésor. L'intérêt du contribuable et la garantie de ses droits ne sont pas pris en considération. Ainsi, le contribuable a le sentiment d'impuissance face aux prérogatives de l'administration fiscale. En matière de preuve, le contribuable se trouve réduit à un simple assujetti « présumé fraudeur », démuni face à un fisc plutôt menaçant que rassurant, face à un fisc qui refuse de se réduire au rang d'un simple justiciable.

La fin justifie-t-elle les moyens ? La lutte contre la fraude fiscale justifie-t-elle l'octroi à l'administration fiscale de prérogatives démesurées en matière de preuve ? Justifie-t-elle la mise en échec de la présomption d'exactitude de la déclaration et la présomption de bonne foi auxquelles chaque contribuable a droit ?

S'il est vrai que la fraude a pris des dimensions alarmantes, cette fraude ne se présente-t-elle pas comme une légitime défense contre un arbitraire fiscal ?[3] Si le gouvernement veut obtenir des résultats réels dans sa lutte contre la fraude, ne faut-il pas qu'il cherche les raisons de cette fraude[4] et se demande comment il se fait que tant de personnes, d'une honnêteté méticuleuse dans tous les autres domaines, n'ont aucun scrupule à tromper le fisc, dont l'activité est cependant essentielle au bon fonctionnement de l'Etat ? Le jour où la réponse sera trouvée, les remèdes apparaîtront sans doute et le civisme renaîtra[5].

Le problème de la preuve en droit fiscal tunisien mérite d'être repensé et refondu. Les règles de preuve très rigides et protectrices de l'administration fiscale devraient être revues dans un sens équitable. Les pouvoirs publics ne peuvent plus ignorer les évolutions favorables au contribuable en droit fiscal comparé. Certes, « exclure toute vexation, prétendre faire des lois qui n'entraînent aucune

---

[1] Habib AYADI, « Droit fiscal », C.E.R.P., Tunis 1989, série Droit Public n°6, p. 264.

2 Gérard LUPI, « La preuve en matière d'impôts directs », R.S.L.F., 1955, n°3, p.559.

3 J.C. MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscal », In Etude de finances publiques, Mélanges en l'honneur de M. le professeur Paul Marie GAUDMET, ECONOMICA, Paris 1984, p. 921-942.

[4] Fayçal DERBEL, Mohamed El Fadhel BEN OMRANE, Salah DHIBI, Rejeb ELLOUMI, Mohamed Salah AYARI « Evasion et fraude fiscales : manque de civisme ou défaillance dans le système ? », revue l'expert, n°89/90, juin 2002.

[5] Marc BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in Réflexions offertes à Paul Sibille, , p.128.

vexation, c'est le projet d'un insensé, mais supprimer toute vexation prépondérante, toute vexation superflue, c'est le but que la raison se propose »[1].

N'a-t-on pas affirmé que « la liberté dans la société civile implique, aujourd'hui plus que jamais, le droit pour le citoyen de se défendre, avec quelque chance de succès, contre l'arbitraire d'une administration omnipotente et omniprésente »[2] ? Une réforme du régime juridique de la preuve tendant à un rééquilibrage des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, serait la bienvenue.

Est-ce qu'on peut espérer avoir un régime de preuve équilibré dans un système où l'administration constitue le prolongement d'un pouvoir politique qui refuse le contre-pouvoir ? Donner au contribuable des garanties en matière de preuve n'équivaut-il pas à renoncer à la politique de la main libre de l'administration fiscale ?

---

[1] Œuvres de Jérémie BENTHAM, « Traité des preuves judiciaires », Bruxelles, 1840, t.II, p.401, in Jean WILMART : « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », in mélanges en hommage à Léon GRAULICH, Liège 1957, p. 161.

[2] Olivier FOUQUET, « Le Conseil d'Etat est-il trop indulgent à l'égard de l'administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », Gaz. Pal. 1983, 1[er] sem., p. 210.

# BIBLIOGRAPHIE

## OUVRAGES GENERAUX ET SPECIAUX

**ABOUDA (A.) :** « Code des droits et Procédures fiscaux : Contrôle, Contentieux et Sanctions », Publications de l'Imprimerie Officielle de la République Tunisienne,2001.

**AFSCHRIFT (Th.) :** « Traité de la preuve en droit fiscal », Larcier, Bruxelles 1998.

**AMEDEE–MANESME (G.) :** « Principes et pratiques du droit fiscal des affaires », economica, Paris 1990.

**ANTOINE (M.), ELOY (M.), BRAKELAND (J.-F.) :** « Le droit de la preuve face aux nouvelles technologies de l'information, aspects techniques et juridiques du transfert et de la conservation des documents », Cahiers du Centre de Recherches Informatique et Droit, Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix de Namur, 1991.

**AYADI (H.) :**
-« Droit fiscal », C.E.R.P., Tunis 1989, série Droit Public n°6.
-« Droit fiscal, Taxe sur la Valeur Ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal », C.E.R.P., Tunis 1996.
-« Droit fiscal, Impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés », C.E.R.P., Tunis 1996.

**BACCOUCHE (N.) :**
-« Droit fiscal », E.N.A., Tunis 1993.
-« Pour une réforme du contentieux fiscal tunisien », publication de l'U.T.I.C.A., Sfax, 1992.

**BEN JABALLAH (A.) :** « Le contribuable face au fisc: droits, obligations et procédures fiscales », Tunis 2002.

**BERGERES (M.C) :** « Contrôle fiscal : prérogatives du fisc et droits du contribuable », Masson-Encyclopédie Delmas, Paris, 1988.

**Boyer Laurent, Roland :** « Adages du droit français »

**CASIMIR (J.-P.) :**
-« Le code annoté des procédures fiscales », Paris 1996.
-« Les signes extérieurs de revenus, le contrôle et la reconstitution du revenu global par l'administration fiscale », L.G.D.J., Paris, 1979, préface de Maurice COZIAN.

**CHARFI (M.) :** « Introduction à l'étude du droit », éd. Cérès, Tunis 1997.

**CHIKHAOUI (L.) :** « Pour une stratégie de la réforme fiscale », .E.N.A., Tunis.

**COZIAN (M.) :** « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris 1986.

**COPPENS (P.) :** « Droit Fiscal, les impôts sur les revenus », Tome II, éd.1980, faculté de droit, université catholique de Louvain.

**DASSESSE (M.) :** « Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus », Bruxelles, Bruylant 1990.

**David (C.), FOUQUET (O.), LATOURNERIE (M.-A.), PLANET (B.) :** « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », préface de M.Long et G. Vedel, thème 47 « La charge de la preuve », p.487.

**GEFFROY (J.-B.) :** « Grands problèmes fiscaux contemporains », P.U.F., 1993.

**GENY (F.) :** « Science et technique en droit privé positif », Paris, Sirey 1921.

**GHESTIN (J.) et GOUBEAUX (G.) :** « Traité de droit civil, Introduction générale», 4ème édition avec le concours de Mureil FABRE-MAGNAN, L.G.D.G., Paris, 1995.

**GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (Ph.) :** « Droit fiscal général », Dalloz 1997.

**KOTRANE (H.) :** « Introduction à l'étude du droit, cadre juridique des relations économiques », C.E.R.P. 1994, Tunis.

**LAMBERT (Th.) :**
-« Le contrôle fiscal : principes et pratiques », Economica, paris, 1988.
-« Contentieux fiscal, principes et pratiques », Paris 1990.

**LEVY-BRUHL (H.) :** « La preuve judiciaire », Edition Marcel Rivière et Cie., Paris 1965.

**LOUVEAUX (C.L.) :** « La preuve en matière d'impôts directs », Bruylant, Bruxelles 1970.

**MARTINEZ (J.-C.) :** « L'impôt sur le revenu en question », ouvrage collectif, Litec, Paris.

**MESTAOUI (Y.) :** « Le contentieux fiscal », Tunis juin 1998.

**MOGHABGHAB (N.) :** « Le secret bancaire : Etude de droit comparé (Belgique, France, Suisse, Luxembourg et Liban) », 1996.

**PACTEAU (B.) :** Encyclopédie Dalloz, contentieux administratif II, « Preuve ».

**PETIT (B.) :** « Introduction générale au droit », 3ème édition, Presses Universitaires de Grenoble, 1994.

**PLANIOL (M.) ET RIPERT (R.) :** « Traité pratique de droit civil », L.G.D.G., Paris.

**REZGUI(S.) :** « Procédures et contentieux fiscal de l'assiette : de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, de la T.V.A., Publications de l'Imprimerie Officielle de la République Tunisienne, 2000.

**ROUGEVIN-BAVILLE (M.) et Cie :** « Leçons de droit administratif », Editions HACHETTE, Paris 1989.

**TIXIER (G.) :** « Manuel de droit fiscal », L.G.D.J. 1986.

**VALSCHAERTS (M.-Ch.) :** « Les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales, spécialement dans leur rapport avec le respect de la vie privée de l'individu », Bruxelles, Bruylant 1989.

**YAÏCH (A.) :**

-« La doctrine administrative dans le cadre des nouvelles réformes ».

-« Théorie fiscale », éditions Raouf YAICH, 2002.

## THESES ET MEMOIRES

**ABID (S.) :** « L'imposition des revenus de valeurs et capitaux mobiliers », mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, faculté de droit de Sfax, 1998-1999.

**AGRON (L.) :** « Histoire du vocabulaire fiscal », thèse, éd. L.G.D.J., Paris 2000.

**AJROUD (J.) :** « Le principe du contradictoire pendant la vérification fiscale dans le nouveau code tunisien des droits et procédures fiscaux : Etude comparative avec le droit français », mémoire D.E.A. finances publiques et fiscalité, Université d'Aix-Marseille III, 2000-2001.

**BEN ABDALLAH (H.) :** « La charte du contribuable », mémoire pour l'obtention du D.E.A en droit public, université de Tunis III, faculté de droit et des sciences politiques de Tunis 1991-1992.

**BEJAOUI (R.) :** « Les apports du code des droits et des procédures fiscaux en matière des procédures de contrôle et d'imposition », mémoire D.E.A. en droit des affaires, Faculté des Sciences Juridiques, politiques et sociales Tunis II, 2000-2001.

**BERGERES (M.-C.) :** « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », thèse, Bordeaux, 1975.

**CHIHI (B.) :** « Le secret professionnel et le droit de communication du fisc au sens du code des droits et procédures fiscaux », mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, faculté de droit et des sciences politiques de Tunis, 2000-2001.

**COLSON (J.-P.) :** « L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif », thèse, L.G.D.J., Paris 1970.

**COTTINI (M.) :** « Contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale », thèse, université d'Aix Marseille III, 1998.

**DALBIES (B.) :** « La preuve en matière fiscale », thèse, université d'Aix Marseille III, 1992.

**DAROUICHE (M.) :** « Fiscalité des sociétés d'investissement », mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, faculté de droit de Sfax, 1996-1997.

**DERUEL (F.-P.) :** « La preuve en matière fiscale », Th. Multicop, université de Paris, 1962.

**FARHAT (R.) :** « Le secret bancaire : Etude de droit comparé ( France, Suisse, Liban) », thèse pour le doctorat, paris, L.G.D.J. 1967.

**GADHOUM (W.) :** « L'insuffisance de la protection du contribuable lors du contrôle fiscal », mémoire pour l'obtention du diplôme des études approfondies en droit des affaires, faculté de droit de Sfax, 1997.

**GARGOURI (F.) (née BEAUVAIS ) :** « Le rejet de comptabilité », mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, 1987.

**KASZEWICZ (J.-P.) :** « Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal », thèse (dactyl.), université de Picardie, 1974.

**KLEIN (G.) :** « La répression de la fraude fiscale : Etude sur le particularisme du droit pénal des impôts », thèse, Nancy II, 1975.

**KORNPROBST (E.) :** « La notion de bonne foi, application au droit fiscal français », thèse, L.G.D.J., Paris 1980.

**LTIFI (M.H.) :** « La protection du contribuable en matière de contrôle fiscal », mémoire Tunis, 1998.

**LADHARI (Z.) :** « Du fardeau de la preuve en matière fiscale », Mémoire D.E.A. Droit privé, faculté de droit et des sciences politiques de Tunis, 1999-2000.

**LAMBERT-WIBER (S.),** « Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal », thèse, université de Rouen 1996.

**LEGEAIS (R.) :** « Les règles de preuve en droit civil : Permanences et transformations », thèse Poitiers 1954, éd. L.G.D.J. 1955.

**MAUBLANC (J.-P.) :** « L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt », thèse, université de Bordeaux I, faculté de droit des sciences sociales et politiques, 1984.

**PACTET (P.) :** « Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative », thèse Paris 1952.

**SABAROTS (J.) :** « Le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises privées », Thèse dactylographiée, Bordeaux 1980.

**SELIGMAN (P.) :** « De la déclaration et de la présomption comme base de l'impôt direct », thèse, Paris1913 (dactyl.).

**RICHER (D.),** « Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », thèse, L.G.D.J. 1997.

**ARTICLES ET CHRONIQUES**

**ARRIGHI DE CASANOVA (J.) :** « Champ d'application de l'impôt et charge de la preuve, à propos de la preuve du lieu d'utilisation du service pour les règles de territorialité de la TVA », conclusions sur l'arrêt du C.E. du 29 juillet 1994, n°111884, section, SA Prodes International, R.J.F. 10/94, p. 590.

**A.VIALA (B.) :** « Le nouveau régime de la preuve dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale, Lois des 30 décembre 1986 et 9 juillet 1987 », Gaz. Pal. 1987, 2ème sem., p. 805-808.

**AYADI (H.) :** « Un cas de confusion administration-contentieux : La taxation d'office en Tunisie », Mélanges R.Chapus, Droit Administratif. Montchrestien, Paris 1992, p.159-169.

**AMEDEE–MANESME (G.) :**
-« La charge de la preuve », in « Contentieux fiscal, principes et pratiques » de Thierry Lambert, Paris, p.117-140.
-« La preuve en matière de droit fiscal », in « Principes et pratiques du droit fiscal des affaires », economica, Paris 1990, p.63-76.

**AMSELEK (P.) :**
-« La taxation d'office à l'impôt sur le revenu ou sur un Janus du droit fiscal », Dalloz Sirey 1980, p.31.
-Rapport général introductif, in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », ( actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980.

**BACCOUCHE (N.)** :
-« L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : Le cas tunisien », in journées de l'entreprise 9 et 10 novembre 2001, Port El Kantaoui, édition préliminaire p.87-126.
-« Constitution et droit fiscal », in « Constitution et droit interne », Recueil des cours présentés à l'Académie Internationale de droit Constitutionnel, volume 9, C.E.R.E.S., Tunis 2001.
-« La doctrine administrative fiscale et les garanties du contribuable », (en arabe), in colloque, « Le code des droits et des procédures fiscaux », colloque organisé par ministère de la justice, la faculté de droit et des sciences économiques et politiques de Sousse, 24, 25 novembre 2000, Sousse. Article publié dans la revue Etudes juridiques de la faculté de droit de Sfax, 2001.
-« Contrôle et contentieux fiscal en Tunisie », Etudes Juridiques, 1995-1996, n°4, faculté de droit de Sfax, p.7-36.

**BALTUS (M.) :** « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in Réflexions offertes à Paul Sibille, (études de fiscalité), établissement Emile Bruylant, 1981, p.127-136.

**BERGERES (M.-C.) :**
-« Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », Gaz. Pal. 1983, n°1, p.149-154.
-« La valeur juridique de la déclaration contrôlée », Gaz. Pal. 1984, 2ème sem., p.246.

**BELLANGER (F.) :** « La présomption de sincérité des actes administratifs », R.D.P. 1968, p. 583.

**BELTRAME (P.) :** « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », R.F.F.P. n°5, 1984, p.29.

**BEL HADJ HAMMOUDA (A.) :** « Le secret professionnel du banquier en droit tunisien ou pour un secret bancaire plus renforcé », R.T.D. 1979, p.11.

**BOULANGER (F.) :** « Réflexions sur le problème de la charge de la preuve », Rev. trim. dr. civ. 1966, p. 736-754.

**BOULOUIS (J.) :** « Procès du juge fiscal », R.S.F. 1957, n°4, p.642.

**BOURS (J.-P.) :** « La notion de secret dans ses rapports avec le droit fiscal », in Etudes de fiscalité, réflexions offertes à Paul SIBILLE, Bruxelles 1981, p. 233-252.

**CHAABANE (N.) :**
-« Autonomie constitutionnelle et droit fiscal ».
-« Les garanties du contribuable devant le juge fiscal », in actes de colloque sur le contentieux fiscal, faculté des sciences juridiques de Tunis, le 21 et 22 avril 1995.
-« Le contrôle des comptabilités informatisées en droit fiscal tunisien », in Mélanges en l'honneur du professeur Habib AYADI, C.P.U. 2000, p.331-367.

**CHAPPERT (A) :** « A propos de la présomption de propriété de l'article 751 du C.G.I., Répertoire du Notariat Défrénois, n°4, 28 février 1995, p. 224-226.

**CHEVALIER (J.-P.) :**
« L'aménagement des procédures d'office », in colloque « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, PUF 1989, p.140.

**CASIMIR (J.-P.) :** « Signes extérieurs de revenus et garanties accordées aux contribuables dans le cadre des taxations d'office », in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », ( actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980, p.43.

**CHRETIEN (M.) :** « Chronique de jurisprudence fiscale », R.S.L.F. 1954, p.982.

**CROUZET (Ph.) :** « Administration de la preuve », R.J.F. 1986, n°6, p.347-350.

**COLIN (Ph.) :**
-"Comment éviter un rejet de comptabilité", Les Petites Affiches, 14 novembre 1984, n° 129.
-"L'audit fiscal et l'examen de la comptabilité par l'Administration Fiscale", Les Petites Affiches, 2 juillet 1984, n°79.
-"La vérification de comptabilité", Les Petites Affiches, 23 janvier 1984, n° 10
**COLOMBEAU Alain,** « La preuve dans le contentieux de l'imposition des distributions et rémunérations occultes ( art. 117 c. gén. impôts ) », Gaz. Pal. 1982, 1$^{er}$ sem., p. 210-214.

**COURTIAL (J.) :** « L'article 6 §1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales s'applique-t-il à un litige fiscal ? », B.D.C.F. 1/2000, n°13, p. 35-39.

**DARCY (G.) :** « La décision exécutoire : Esquisse méthodologique », A.J.D.A. 20 octobre 1994, p.663-678.

**DUPUIS (G.) :** « Définition de l'acte unilatéral », in recueil d'études en hommage à Charles EISENMANN, p.205.

**DE MONTBRIAL Didier**, « La fiscalité, les libertés et l'Etat de droit », Gaz. Pal. 1985, 2$^{ème}$ sem., p. 655.

**DE LA MARDIERE (Ch.) :**

-« La déclaration fiscale », R.F.F.P. 2000, n°71, p.113-144.
-« Droit fiscal e force majeure : à l'impossible, le contribuable est-il tenu ? », petites affiches 1999, n°46, p.3.

**DELIGNIERES (B.**) :
-« Preuve fiscale », (généralités, charge et administration de la preuve), juris-classeurs, Proc. Fisc., Fasc. 380, 1994.
-« Preuve fiscale », (impositions établies sur la base de données comptables, preuve comptable et extra-comptable), juris-classeurs, Proc. Fisc., Fasc. 382, 1994.
-« Comment un déplacement de l'objet de la preuve a conduit à l'érosion des pouvoirs de l'administration en matière de taxation d'office des revenus ( L.P.F., art. I. 69 ) », D.F. 1993, n°7, p.336-339.

**DERUEL (F.-P.) :** « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », D.F., 1962, n°37, p.47.

**DERBEL (F.) :** « Comptabilité et vérification fiscale », R.C.F., n°49, 2000, p35-40.

**DERBEL (F.), BEN OMRANE (M.-F.), DHIBI (S.), ELLOUMI (R.), AYARI (M.-S.) :** « Evasion et fraude fiscales : manque de civisme ou défaillance dans le système ? », revue l'expert, n°89/90, juin 2002.

**DUCHON-DORIS (J.) :** « Evolution du rôle de l'expertise dans le contentieux fiscal », B.F. 3/ 90, p. 159.

**ESCLSSAN (M.-C.) :** « A propos de la juridicisation du droit fiscal, quelques éléments d'analyse », R.F.F.P. 1993, n°4, p.75.

**FENDRI (K.), KESSENTINI (M), KRAIEM (S.) :** « Autonomie et dépendance entre le droit fiscal et le nouveau droit comptable », R.C.F., n°40, 2000,p.79.

**FOUQUET (O.) :**
-« Le Conseil d'Etat est-il trop indulgent à l'égard de l'administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », Gaz. Pal. 1983, 1er sem., p.208-210.
-« Le temps fiscal », in journées d'études du 23 novembre 1999 « Le temps administratif », la Revue Administrative 2000, numéro spécial, p.45.

**FORIERS (P.) :** « Introduction au droit de la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile Bruylant, Bruxelles 1981, p. 7-26.

**FOYER (J.) :** Rapport final de synthèse in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », ( actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980, p.160.

**GAUDEMET (P.-M.) :**
-« L'aménagement de la taxation d'office face aux exigences de l'égalité devant la loi et de la procédure budgétaire », A.J.D.A., mai 1974, p. 236.
-« Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », in Mélanges Marcel WALINE, Tome I, juillet 1974, p.133.

**GUERMAZI Sofiane :** « Le droit de communication dans le cadre du code des droits et procédures fiscaux », R.C.F. 2001, N° 54.

**GOUBEAUX (G.) :** « Le droit à la preuve », in « La preuve en droit », Etudes publiées par Ch. PERELMAN ET P. FORIERS, Etablissements Emile Bruylant, Bruxelles 1981, p. 277-301.

**GOTHIER (M.) :** « Le droit de communication de l'administration auprès de l'autorité judiciaire », B.F. F. LEFEBVRE, avril 1989, p.222.

**GUINCHARD (S.) :** « Le procès équitable : droit fondamental ? », A.J.D.A. 20 juillet/20août 1998, spécial, p.191.

**HAIM (V.) :**
-« L'article 6 §1 de la convention européenne relatif au droit à un procès équitable pourrait-il s'appliquer à un litige fiscal ? », B.D.C.F. 11/99, n°111, p. 64-67.
-« Le contribuable peut-il prétendre à un procès équitable devant le juge administratif ? », D.F. 25/99, p. 862.

**HERTZOG (R.) :**« La réforme du contentieux fiscal : l'assouplissement et la simplification des procédures contentieuses », in « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », Actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, p. 241.

**JESSUA (C. L.) :** « L'opposabilité du secret professionnel au fisc : A propos de l'arrêt d'assemblée du 12 mars 1982 », Gaz.Pal. 1983, 1er sem., p.80-85.

**KAMOUN (S.) :** « La taxation d'office », in Colloque, « Le code des droits et des procédures fiscaux », colloque organisé par l'A.T.D.F., la faculté de droit de Sfax et le conseil régional de l'ordre des avocats de Sfax, le 18 et 19 avril 2001 à Syphax, Sfax. Voir R.J.L., février 2002, n°2 (spécial fiscal, 1ère partie), p.9-50.

**KRINGS (J. E.) :** « Fictions et présomptions en droit fiscal », in Etudes publiées par Ch. PERELMAN et P. FORIERS : « Les présomptions et les fictions en droit », Bruxelles 1974, p. 162-185.

**LHERMET (Y.) :** « Le face à face des contribuables et du fisc : Réflexions sur l'état des relations administratives et juridiques fiscales », R.F.F.P. 1984, n°6, p.131-163.

**LASRY (C.) :** « Une particularité du droit fiscal : La charge de la preuve » : Etudes et Documents du Conseil d'Etat 1984-1985, n°36, p.71-77.

LIEBERT-CHAMPAGNE (M.) : **« Notion de comptabilité probante », R.J.F. n°11, 1986.**

**LOLOUM (F.) :**« Quelle est la portée du contrôle de cassation en matière d'expertise et de dénaturation ? », B.D.C.F. 4/97, n°85, p.51-53.

**LUPI (G.) :** « La preuve en matière d'impôts directs », R.S.L.F., 1955, n°3, p.559-585.

**LUPPI (Ph.) :** « Contrôle fiscal et secret professionnel chez les professionnels de santé libéraux : L'exemple des chirurgiens dentistes, R.F.F.P. 1992, n°37, p.47-74.

**LOOTEN (J.-P.)**, « Les revenus réputés distribués : un système d'imposition perfectible », les Nouvelles Fiscales, n°793, 1998, p. 22-25.

**MARTIN (L.) :** « La présomption de propriété de l'article 751 du code général des impôts », J.C.P., La Semaine Juridique Notariale et Immobilière, n°46, 13 novembre 1998, p. 1629-1633.

**MICHAUD (P.) :** « Le droit de la preuve informatique en comptabilité et fiscalité », in colloque « Informatique, télématique et preuve », du 10 novembre 1995, Les Petites Affiches 29 mai 1996, n°65.

**MARCHAUD (P.) :** « L'informatique comme mode de preuve en France », Revue juridique et politique 1985, n°1-2.

**MARTINEZ (J.-C.) :**
-« L'impôt sur le revenu à la fin du XX siècle », in « L'impôt sur le revenu en question », ouvrage collectif, Litec, Paris, p. 20.
-« La légitimité de la fraude fiscal », In Etude de finances publiques, Mélanges en l'honneur de M. le professeur Paul Marie GAUDMET, ECONOMICA, Paris 1984, p. 921-942.

**MICHELINE (M.) :** « Dans quelle mesure le droit à un procès équitable ( art. 6 §1 de la convention européenne des droits de l'homme) s'applique-t-il à un litige fiscal ? », B.D.C.F. 5/99, n°57, p. 47-57.

**MTIR (M.) :** « La taxation d'office en droit fiscal tunisien : comparaison des dispositions du code de l'IRPP et du CDPF », R.C.F., n°57, 2002, p. 71.

**MOLINIER (J.) :**
-« La preuve en droit fiscal français », revue juridique et politique, 1985, n°1-2, p. 736-749.
-« Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières », R.F.F.P., n°18, p.147.
-« Le second volet de la réforme des procédures fiscales et douanières », R.F.F.P., n°20, p.197.

**MALHERBE (J.) et THILMANY (J.) :** « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables en Belgique », in actes du colloque**,** « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, PUF 1989, p. 285 et s.

**MALHERBE (J.) :** Rapport général sur le Thème « La protection de la confidentialité en matière fiscale », Cahiers de droit fiscal international, volume LXXVIb, p. 21-44.

**MARTEL (M.) :** « Dans quelle mesure le droit à un procès équitable ( art. 6 §1 de la convention européenne des droits de l'homme) s'applique-t-il à un litige fiscal ? », B.D.C.F. 5/99, n°57, p. 47-57.

**MORAIS (C.) :** « Etude comparée sur le secret bancaire ( Etats-Unis, Canada) », revue générale de droit mars 1997, p. 71-87.

**NOEL (G.) :** « Le juge fiscal et la procédure de demande de justifications », R.F.C. n°273, décembre 1995, p.18-41.

**ODENT (R.) :** « Les droits de la défense », E.D.C.E., 1953, p.55.

**PIMONT (Y.) :** « Le fisc, le contribuable et les tiers », in Mélanges P.-M. GAUDEMET, Economica 1984, p. 637-656.

**PLAGNET (B.) :**
-« Les facteurs de la compétitivité fiscale d'un pays », in journées de l'entreprise 9 et 10 novembre 2001, Port El Kantaoui, édition préliminaire, p. 127-166.
-« Une évolution dans la définition des revenus distribués ? », D.F. 1990, n°9.

**PROU-GAILLARD (C.) :** « Preuve comptable et preuve extra-comptable », in « Le contrôle fiscal : principes et pratiques », Thierry Lambert, Economica, paris, 1988, p.176-188.

**PUPIER (A.)**, « Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », revue de la recherche juridique, droit prospectif, presses universitaires d'Aix-Marseille 1997-1, p. 315-333.

**RACINE (P.-F.)**, « Réflexions sur la preuve en droit fiscal », B.F. ( Bulletin Francis Lefebvre) 1985, n°6, p313-317.

**RENOUX (Th.) :** « La réforme de la justice en France : le juge et la démocratie », Gaz. Pal.- recueil janvier- février 2000, doctrine p.189.

**SUET (M.-P.) :** « Genèse et objectif des réformes 1986- 1987 » exposé introductif, in « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », Actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, p. 3.

**SUR (S.) :** « Sur l'obligation de motiver formellement les actes administratifs », A.J.D.A., juillet- août 1974, p. 349-367.

**SERLOOTEN (P.) :** « Etude critique du statut fiscal du conjoint salarié du commerçant », in mélanges offerts à André COLOMER, p.443.

**TIXIER (G.) :** « L'imposition d'après les signes extérieurs », dalloz Sirey 1959, chronique, p.25.

**YAICH (A.) :** Intervention lors du « congrès de l'ordre des experts comptables de Tunisie », R.C.F. n°18-1992, p.99.

**WILMART (J.) :** « Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal », in mélanges en hommage à Léon Graulich, Liège 1957, p.161-186.

**WROBLEWSKI (J.) :** « Structure et fonctions des présomptions juridiques », in Etudes publiées par Ch. PERELMAN et P. FORIERS : « Les présomptions et les fictions en droit », Bruxelles 1974, p. 43-71.

## COLLOQUES ET JOURNEES D'ETUDES

**-Ameselek (A.),** rapport général introductif , in « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », ( actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980.

**Colloque,** « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans 1988, PUF 1989.

**Colloque**, « Informatique, télématique et preuve », du 10 novembre 1995, Les Petites Affiches 29 mai 1996, n°65.

**Colloque**, « Le code des droits et des procédures fiscaux », colloque organisé par ministère de la justice, la faculté de droit et des sciences économiques et politiques de Sousse, 24, 25 novembre 2000, Sousse.

**Colloque régional**, « Le code des droits et des procédures fiscaux », colloque organisé par l'institut supérieur de la magistrature et la cour d'appel de Sfax les 8 et 9 février 2001 à Sfax.

**Colloque**, « Le code des droits et des procédures fiscaux », colloque organisé par l'A.T.D.F., la faculté de droit de Sfax et le conseil régional de l'ordre des avocats de Sfax, le 18 et 19 avril 2001 à Syphax, Sfax.

**Colloque,** « Le juge fiscal », l'A.T.D.F., la faculté de droit de Sfax et le conseil régional de l'ordre des avocats de Sfax

**Journées de l'entreprise,** « L'entreprise, l'environnement juridique et fiscal », 9 et 10 novembre 2001, Sousse.

## CONCLUSIONS DE JURISPRUDENCE

**ARRIGHI DE CASANOVA (J.) :**
-Conclusions sur l'arrêt du C.E. du 29 juillet 1994, n°111884, section, SA Prodes International, R.J.F. 10/94, p. 590.
-Conclusions sur l'arrêt du C.E. 20 mai 1998, n°159877, Sté Veticlam, D.F. 1998, n°44, comm. 979, p.1389 et 1390.

**FABRE**, Conclusions sur l'arrêt du C.E. 14 avril 1976, DF 1976, n°42.

**FAVOREU (L.),** Cons. Const. 2 décembre 1980, n°80-119 L, R.D.P. 1981, p.623.

**FOUQUET,** Conclusions sur l'arrêt du C.E. 7/01/1985, n°366, D.F. 85, n°25, comm.1183.
**LASRY**, Conclusions sur l'arrêt du C.E. 21 novembre 1953, D.F.1954, n°6, p.12.

**LATOURNERIE**,
-Conclusions sur l'arrêt du C.E. Plén. 23 juin 1986, n°53052 D.F. 1986, n°46, comm.2037 et 2041.
-Conclusions sur l'arrêt du C.E. 19 décembre 1973, plén. n°87649, D.F. 1974, n°11, comm. N°314.
-Conclusions sur l'arrêt du C.E. plénière 7 novembre 1975, n°90786, D.F. 1976 n°11, comm. 420.

**LAVONDES**, Conclusions sur l'arrêt du C.E. 13 mars 1967, D.F. 1967, n°43.

**LOBRY,** Conclusions sur l'arrêt du C.E. 22 octobre 1976, D.F. 1977, n°16, comm. 677.

**MANDELKERN,** Conclusions sur l'arrêt du C.E. 23 janvier 1974, n°84802, D.F. 1974, n°16, comm. 478.

**MARTIN (Ph.),** Conclusions sur l'arrêt du C.E. 13 mai 1992, n° 71496, D.F. 1994, n°23, comm. 1089, et n° 71497, D.F. 1994, n°23, comm. 1087.

**RACINE (P.-F.) :**
-Conclusions sur l'arrêt du C.E. du 27 juillet 1984, n°34588, Sté Renfort Service, D.F. 1985, n°11, comm. 596.
-Conclusions sur l'arrêt C.E. du 14/03/84, n°33188, D.F. 84, n°30, comm.1416.

**RIVIERE,**
-Conclusions sur l'arrêt du C.E. 24/07/1981, n°16888, 16889 et 16890, D.F. 1981, n°51, comm.2309.
-Conclusions sur l'arrêt du C.E., 25 mars 1983, n° 34, D.F. 1984, n°14, comm. 694.

**INTERNET**

**AFSCHRIFT Thierry**, « Le secret bancaire en droit fiscal », disponible sur le site Internet www.waw.be/idefisc/themes/secret-bank.htm

***ZENNER Alain,** « Pour une nouvelle culture fiscale, simplification des procédures fiscales et lutte contre la grande fraude fiscale », Plan d'action du commissaire du gouvernement Alain ZENNER, Belgique mars 2001, p.5. http://www.juristax.be/jsp/index.html

***XXe Rapport du conseil des impôts** (France) portant sur les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, en date du 10 octobre 2002.
http://www.ccomptes.fr/organismes/conseil-des-impots/rapports/relations-contrib-adminis-fiscale/Rapport-relat-contrib.pdf

***YAICH Abderraouf**, www.profiscal.com

* **NOUZILLE Vincent**, « Comment éviter les nouveaux pièges du fisc ? », L'express du 17/02/2000, www.lexpress.fr/info/economie/dossier/fisc/dossier.asp.

*« Vers une société de confiance », Synthèse des propositions des forums, mardi 26 juin 2001,Internet,
http://www.rprparis.org/forums/forum_synthese.pdf

*Déclaration canadienne des droits du contribuable,
www.ccra-adrc.gc.ca/agency/fairness/taxpayer-f.html

*Article sur la charte des droits et garanties du contribuable espagnol, www.fontaneau.com/cfe730.htm

*Bercy simplifie la déclaration d'impôts sur le revenu,

http://interactif.lemonde.fr/article


## المراجع باللغة العربية

***عبد الله الهلالي**، "موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري في أداءات الدولة بتونس" صفاقس 1982.
***مصطفى صخري**، "المرافعات المدنية والتجارية والإدارية والجبائية"، تونس 2001.
***عبد الله الأحمدي**، "القاضي والإثبات في النزاع المدني"، تونس 1991.
***عبد الرزاق السنهوري**، "الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام : الإثبات-آثار الالتزام"، بيروت-لبنان.
***منير عدوني**، "عبء الإثبات في ظل مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، محاضرة ختم التمرين، الفرع الجهوي بصفاقس، الهيئة الوطنية للمحامين، 2002-2003.
***حافظ البريقي**، "الإثبات في النزاع الجبائي"، محاضرة ألقيت بندوة تكوينية في جربة حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، نظمها الفرع الجهوي للمحامين بصفاقس، جربة 26 و27 أفريل 2002.
***سفيان البرجي**، "معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري"، محاضرة ألقيت بملتقى حول " القاضي الجبائي"، نظمه الفرع الجهوي لهيئة المحامين بصفاقس وكلية الحقوق بصفاقس والجمعية التونسية للقانون الجبائي، بنزل سيفاكس يومي 03 و 04 جانفي 2002، صفاقس. منشورة في الانترنات :

Site Internet de Abderraouf YAICH www.profiscal.com sous la rubrique colloque.
***لزهر بوقارص**، "الإثبات في المادة الجبائية : نزاعات التوظيف الجبائي"، محاضرة ألقيت بدورة نظمها المعهد الأعلى للقضاء ومحكمة الاستئناف بمدنين، 26 نوفمبر 1999.
***محمد عادل رواية**، "الإثبات في المادة الجبائية"، مذكرة ختم الدروس بالمدرسة القومية للإدارة 1996-1997.
***مصطفى بن جعفر**، "إثبات الجريمة الجبائية"، الجرائم الجبائية- المعهد الأعلى للقضاء دورة 19/18/17 ديسمبر 1990 تونس.
***ناجي البكوش**، "الفقه الإداري وضمانات المطالب بالضريبة"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000. المحاضرة منشورة بمجلة دراسات قانونية عدد لسنة 2001 صادرة عن كلية الحقوق بصفاقس.
***أحمد الورفلي**، صلاحيات الإدارة الجبائية"، مجلة القضاء والتشريع مارس 2002، ص. 41-94.
***سامي شعايبية**، "حق الزيارة في المادة الجبائية"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.
***عبد القادر فتح الله**، "دور القاضي في النزاع الجبائي"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.
***سليم كمون**، " في تدعيم دور القضاء في النزاعات الجبائية دعم لضمانات الخاضع للأداء"، محاضرة ألقيت بملتقى جهوي بدائرة محكمة الاستئناف بصفاقس حول " مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، نظمه المعهد الأعلى للقضاء 9 فيفري 2001.
***وليد قضوم**، "سلطات الإدارة في المراجعة الجبائية المعمقة"، محاضرة ألقيت بملتقى جهوي بدائرة محكمة الاستئناف بصفاقس حول " مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية"، نظمه المعهد الأعلى للقضاء 9 فيفري 2001.
***أحمد السوسي**، "سلطات إدارة الأداءات"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.
***بلقاسم خالد**، "حق الاطلاع في المادة الجبائية"، محاضرة ألقيت بملتقى حول "مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية" نظمه مركز الدراسات القانونية والقضائية وكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، بنزل تاج مرحبا بسوسة 24 و25 نوفمبر 2000.

# LISTE DES ABREVIATIONS
## PRINCIPALES ABREVIATIONS

***A.J.D.A.** : Actualité Juridique - Droit Administratif.

***B.D.C.F.** : Bulletin des conclusions fiscales.

***B.O.D.I.** : Bulletin Officiel Des Impôts.

***C.D.P.F.** : Code des droits et procédures fiscaux.

***C.E.** : Conseil d'Etat.

***C.G.I.** : code général des impôts.

***C. I. R.** : Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

***cons. Const. :** Conseil constitutionnel.

***C.O.C.** : Code des obligations et des contrats.

***C.S.T.O.** : Commission spéciale de taxation d'office.

***D.F.** : Revue de droit fiscal.

***E.D.C.E.** : Etudes et Documents du Conseil d'Etat.

***Gaz. Pal.** : Gazette du palais.

***Ibid.** : au même endroit

***L.P.F.** : Livre des procédures fiscales.

***op. cit.** : ouvrage précité.

***R.C.F.** : Revue Comptable et Financière.

***R.D.P.** : Revue de Droit Public

***R.F.C.** : Revue française de comptabilité.

***R.F.F.P.** : Revue Française de Finances Publiques.

***R.J.F.** : Revue de Jurisprudence Fiscale.

***R.J.L. :** Revue de jurisprudence et de législation.

***T.A.** : Tribunal administratif.

***T.P.I.** : Tribunal de première instance.